وزارة التعليم العالى

المعهد العالى لإدارة المنشآت الصناعية

وتكنولوجيا الإنتاج بالمحلة

معايير المحاسبة المصرية
وتعديلاتها الحديثة

إعداد

دكتور

السيد زكريا إبراهيم

دكتوراة الفلسفة فى المحاسبة

دكتور

شوقى سعيد محمد

دكتوراة الفلسفة فى المحاسبة

مراجعة

الاستاذ الدكتور

محمد الصادق سلامة

أستاذ المحاسبة والمراجعة االمساعد
كلية التجارة ـ جامعة بورسعيد


واستغفروا الله إن الله غفور رحيم

إهداء

إلـى الـذين أسـديا لحيـاتى بعـد وجـودى أكبـر معروف .....

إلى الذين أيقظوا ما كان فى عقلى غافياً وأضاء فى قلبى ما كان مظلماً ......

إلـى الوالـدين الفاضـلين الـذين أحفـظ لهمـا مـا حفظته منهما ......

إليهما أهدى عصارة من فكرى وجهداً من عقلى

ولا أنس الأيادى الطاهرة التى ساهمت فى إزالة العقبات التى إعترضت طريقى.....

أساتذتى وزوجتى ....

كما أتوجه بالشكر والإمتنان لله سبحانه وتعـالى صاحب الفضل الأول ....

وصاحب المنه العظمى على عباده ....

فشكراً لله المنعم أولاً وأخيراً ....

والحمد لله رب العالمين

تقدست ذات الرحمن الرحيم الذى وسعت رحمته كل شئ،يجذل عطائه ونعمه وآياته العظام إلى خلقه،اللهم إنى أسالك رحمة من عندك تهدى بها قلبى وتجمع بها أمرى وتلم بها شعثى،وتصلح بها غايتى وترفع بها شأنى،وتذكر بهاعملى وتلهمنى بها رشدى،اللهم أعطنى أيماناً ويقيناً ليس بعده شئ ورحمة أنال بها شرف كرامتك فى الدنيا والأخرة،وصلى الله على سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم وعلى جميع الأنبياء والرسل أفضل الصلاة والسلام...وبعد ،،

نصت المادة (١٧) من القانون رقم ٩١ لسنة٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل على "ويتحدد صافى الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافى الربح المشار إليه" .

مما يتطلب من كل مأمور ضرائب ومحاسب قانونى خاص أو بالشركات أن يلم إلماماً تاماً بمعايير المحاسبة المصرية وكيفية تطبيقها،وكذلك متابعة ما جاء بمعايير المحاسبة الدولية فيما لم يرد ذكره من موضوعات بمعايير المحاسبة المصرية .

وفى ضوء العمل على تطوير وتحديث الأسس والمبادئ العلمية لمعايير المحاسبة المصرية،بما يواءم المتطلبات القانونية للمصالح والهيئات الحكومية والمؤسسات المالية والإقتصادية،وكافة الأطراف المعينة صدر قرار وزير الإستثمار رقم (١١٠) لسنة٢٠١٥ بتاريخ ٢٠١٥/٧/٩ بإصدار معايير المحاسبة المصرية الجديدة والذى نصت المادة الثالثة منه بالعمل بها إعتباراً من أول يناير ٢٠١٦ ،وتطبيقها على المنشآت التى تبدأ سنتها المالية فى أول أو بعد هذا التاريخ،ثم صدر قرار وزير الإستثمار رقم (٥٣) لسنة٢٠١٦ بشأن معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٦) المرحلة الإنتقالية لسنة ٢٠١٦ .

وإنطلاقاً مما سبق فقد حرصنا على تقديم شرح مبسط لمعايير المحاسبة المصرية،مع عرض أمثلة عملية توضح كيفية تطبيق هذه المعايير،بحيث تكون مرشدة للدارسين والباحثين وغيرهم من المهتمين بموضوعات المحاسبة .

ونرجو من الله عز وجل سبحانه وتعالى أن نكون قد أصبنا فى عرض محتويات الكتاب بطريقة بسيطة وميسرة ليتحقق الغرض من هذا المؤلف فى مجال المحاسبة المالية للوحدات المحاسبية المختلفة،وليكن بين نصب عينى القارئ قول الشاعر :

العلم كنز وذخر لا فناء له   نعم القرين إذا ما صاحب صحبا

والله ولى التوفيق .....،

وفوق كل ذى علم عليم

بورسعيد،٢٠١٦

قائمة محتويات الكتاب



الفصل الأول

أهمية معايير المحاسبة ومحددات صياغتها

أهداف الفصل:

يهدف هذا الفصل إلى أن يتمكن القارئ من فهم الآتى:

- **ماهية المعايير المحاسبية وأهميتها .**
- **الأراء المؤيدة والمعارضة لوجود المعايير المحاسبية .**
- **معرفة الجهات المستفيدة من وضع المعايير المحاسبة .**
- **التعرف على أنواع المعايير المحاسبية .**
- **محددات صياغة المعايير المحاسبية .**

الفصل الأول

أهمية معايير المحاسبة ومحددات صياغتها

تمهيد :

أعدت معايير المحاسبة المصرية،والتى يبلغ عددها ٣٩ معيار طبقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة من الإتحاد الدولى للمحاسبين وذلك بإستثناء المعالجات المشار إليها بملحق المعالجات،وتعتبر إدارة المنشأة مسئولة عن إعداد قوائمها المالية المعتمدة والمنشورة،وفى هذه الحالة يجب أن تلتزم عند إعداد هذه القوائم بما جاء بمعايير المحاسبة المصرية من معالجات وإفصاح وعرض .

وقد تحتاج إدارة المنشأة إلى إستخراج قوائم أو بيانات مالية من أجل التحليل والتقييم وإتخاذ القرار،وفى هذه الحالة تعد هذه القوائم أو البيانات بمثابة قوائم وبيانات داخلية ليس من الضرورى الإلتزام فى إعدادها بالمعالجات والإفصاح والعرض الواردة فى معايير المحاسبة المصرية .

ونتناول فى هذا الفصل التعريف بمعايير المحاسبة وأهميتها،والآراء المؤيدة والمعارضة لعمل معايير للمحاسبة وأنواعها والجهات المستفيدة من وضع المعايير المحاسبية وأخيراً محددات صياغة المعايير المحاسبية .

أولاً: أهمية المعايير المحاسبية .

حظى موضوع المعايير المحاسبة بجدل تاريخى متعدد الجوانب بين الكتاب والمحاسبين،وقد تركزت أهم جوانب هذا الجدل حول أهمية المعايير المحاسبية،وقد أنقسمت الآراء فى هذا الشأن إلى إتجاهين رئيسيين،إحدهما يؤيد وجود المعايير المحاسبية ويؤكد أهميتها،والأخر يعارض وجود هذه المعايير ويرى إنها غير ضرورية .

ولتباين وجهات النظر حول هذا الموضوع الحيوى فى البناء النظرى لعلم المحاسبة،كان منطقياً أن نتناول أهم هذه الجوانب بهدف إبراز مدى أهمية المعايير المحاسبية ومكانتها فى الفكر المحاسبى،وذلك من خلال مناقشة هذين الإتجاهين فيما يلى :

الإتجاه الأول: مؤيدو المعايير المحاسبية

يؤيد أنصار هذا الإتجاه وجود المعايير المحاسبية،ويؤكدون على أهميتها وضروة وجودها،بل ويبحوث على تنميتها وتطويرها .

وفى هذا الصدد،ناقش Baxter أهمية المعايير المحاسبية بصفة عامة فى مساعدة مستخدمى القوائم المالية،حيث يحتاج هؤلاء إلى البيانات المالية التى :

تقدم وصفاً واقعياً للانشطة الإقتصادية لشركاة ما.

تمكن من عقدة مقارنة موضوعية بين الشركات تتخذ كأساس لإصدار أخكام بشأن أدائها.

يتضح مما سبق،أن المعايير المحاسبية تدعم التقارير المالية المنشورة بدرجة كبيرة حيث تقوم بمقام كتيبات المحاسبية فى الشركات الكبرى،كما أنها - المعايير المحاسبية – تتيح القابلية للمقارنة للمعلومات المتعلقة بالشركات فهى تساعد المحللين الماليين،كما تساعد المستثمرين المرتقبين .

والواضع أن المعايير كثيراً ما مهدت لصدور قوانين جديدة – مثل قانون الشركات فى بريطانياً – ولقواعد تنظيمية جديدة لها قوة شبه قانونية مثل تلك التى تصدرها هيئة SEC فى الولايات المتحدة الأمريكية .

وهكذا تلعب المعايير دوراً مفيداً فى تقييم الوسائل الجديدة،بالإضافة إلى هذا،فإن أكثرالمزاعم المؤيدة للمعاييرأنها تؤدى إلى القياسات الموضوعية للقيمة .

ويرى Denham أن المعايير المحاسبية الخاصة بالقياس والتقرير المحاسبى تحتل مكانة مرموقة فى الإطار النظرى لعلم المحاسبة وذلك للأسباب الآتية:

إنها تزود ممارسى المهنة والمستفيدين منها بنقاط إرشاد معترف بها ومقبولة على نطاق واسع،وتكون نقاط الإرشاد هذه مفيدة فى أداء العمل المحاسبى اللازم لقياس نتيجة النشاط والمركز المالى والتقريرعن ذلك فى شكل قوائم مالية قابلة للمقارنة وفى إصدار الأحكام الشخصية حول التصرفات المالية:

١. إنها تعطى مؤشراً عن كيفية تفاعل المحاسبة تحت ظروف معينة .
٢. إنها تكون حافزاً للتصرف عندما تنتهك .
٣. إنها تساعد المهنة على حماية سلطتها فى حكم نفسها بنفسها .

مما سبق يتضح أن عملية وضع المعايير المحاسبة تعد ركناً أساسياً من أركان

مهنة المحاسبة لأنها تقدم للمجتمع نقاطاً يعتمد عليها فى العمل المحاسبى،الخاص بالقياس والتقرير،فإذا حظيت هذه المعايير بثقة وإحترام الجميع،فإن الهيئات تستطيع إستخدامها كنبراس تحكم فى ضوئه على دقة التقارير المالية .

وتقوم المعايير بإعفاء مؤشر عن رد فعل المحاسبين وغيرهم معها تحت ظروف معينة،كما أنها تصبح حافزاً للتصرف ومنبهات إذا ما أنتهكت أصولها كما أنها تكون خط دفاع ضد دعاوى الآخرين بالتدخل والإشراف من جانب كيانات خارجية حيث تعد إحدى العناصر الدفاعية ضد من ينادى بإيجاد سيطرة فنية أو رقابية بواسطة هيئات أخرى خارجية عن المهنة .

ويؤكد Solomons وأخرون على عدم السماح بالحرية المطلقة فى إختيار طرق وأساليب إعداد التقارير المالية،وذلك بتدعيم تأييدهم لأهمية المعايير المحاسبية وضرورة وجودها لأربعة أساليب هى:

إن المجتمع لا يمكنه الإعتماد على التقارير المالية للشركات والمؤسسات التى تنشأ على عجل،ويترك لها الحرية فى إختيار ما تقدمه من تقارير وكيفية إعداد وتقديم هذه التقارير إلى مستثمريها ودائنيها،لأنه إذا أمكن الإعتماد على المحاسبة الجيدة وحدها فى منع حدوث نتائج سلبية فى الأجل الطويل،فإن الضرر الذى سيلحق بالمستثمرين فى الأجل القصير يجعل من غير الممكن قبول سياسة إطلاق الحرية والتحرر من المعايير التى نظم العمل المحاسبى .

ونرى أن هذا السبب هام كمطلب لكمال المحاسبة .

ضرورة وجود مقاييس للمقارنة بين المعلومات المنشورة بواسطة الشركات المختلفة،لأن قيمة المعلومات التى تقدمها كل شركة تتضاعف إذا أمكن مقارنتها بسهولة بالمعلومات المقدمة من الشركات الأخرى .

وفى غياب المعايير لايوجد أى حافز يشجع شركة ما بمفردها لتلتزم بنموذج محاسبى فى حد ذاته حتى يمكن مقارنتها بغيرها من الشركات،وسيكون التنظيم بوجود المعايير المحاسبية ضرورياً لضمان الحصول على ما يبغيه المجتمع ككل .

والقدرة المحدودة لمستخدمى القوائم المالية على إستقرائها وفهمها،وحتى فى ظل وجود المعايير امحاسبية فإنه يتعين على كل وحدة إقتصادية أن تقدم كما مناسباً من المعلومات الإضافية لشرح الأساليب والطرق التى أتبعها فى إعداد التقارير المالية .

أما فى حالة غياب المعاييرالمحاسبية فإنه يتم تقديم كم أكبرمن الشرح والإيضاح وذلك لعدم وجود تجارب قياسية يمكن الأخذ بها كأمر مسلم به حتى يتمكن المستثمرين من إستيعاب أهمية النتائج المذكور فى التقارير،وبالتالى فإن بياناً مطولاً ومفصلاً للعمليات المحاسبية يجب أن يرفق بالتقارير والقوائم المالية،أو أن يتحمل القارئ أرقام المحاسبة الغامضة والتى كانت تتسم بها التقارير فى الماضى قبل نشأة المعايير المحاسبية .

التركيز على مصداقية التقارير المالية من وجهة النظر العامة ولقد أوضح Lafferty هذه النقطة عندما طرح التساؤل التالى:

كيف يمكنك أن تشرح لمستخدمى المعلومات المحاسبية أنه من الممكن لشركتين تعملان فى نفس النشاط،أن تتبعا أسلوبين محاسبين مختلفين تماماً وتحصل على كلاً منهما على تقرير مراجعة صادق ومنصف لحساباتهما؟

إن جمهور العامة يهمه أن يعرف عدد هذه التقارير الرسمية وأوجه النظر الصادقة والعادلة،وما إذا كان هناك معيار مشترك يمكن قياسهما بالنسبة له .

وفى ضوء الأسباب السابقة تنشأ قضية مطالبة معدى القوائم والتقارير المالية وربما أيضاً مستخدميها،بأن يضحوا ببعض النماذج المحاسبية التى يفضلون إتباعها حتى يمكنهم الحصول على تضحيات مماثلة يقدمها غيرهم،إن مجلس FASB يستخدم تشبيهاً بين هذا الموضوع وسلوك قيادة السيارات لتأكيد هذه النقطة .

فكما يحترم قادة السيارات قواعد المرور لسلامتهم ولأمن الآخرين،فإن غيرهم يفعل المثل،وهكذا فإن أولئك الذين يتخلون عن الأساليب المحاسبية المفضلة لديهم ليلتزموا بمعاييرمحاسبية ثابتة سوف يربحون على المدى الطويل أكثرمما يفقدون .

ويؤيد Benston وآخرون وجود المعايير المحاسبية ويركزون على أهميتها بالنسبة للمستفيدين منها،لتوضيح هذه الأهمية يمكن تقسيم هؤلاء المستفيدين إلى المجموعات التالية:

(١) **الموظفون**

بإعتبار هؤلاء الموظفين شركاء للمديرين والمالكين طبقاً لمفهوم أنهم يعملون من أجل نصيب من الثروة الناتجة،ومؤشر على مدى نجاح المنشأة وبالتالى مؤشر لأداء العاملين،بالإضافة إلى حصولهم على نصيبهم مقابل المشاركة فى الأرباح .

وهذه المعلومات يتم توفيرها من واقع التقارير المالية،ولهذا الغرض تصبح المعايير المحاسبية المقبولة بشكل عام مرغوبة من هؤلاء الموظفين لأنهم لا يثقون فى الحسابات التى تحدد بواسطة الإدارة وعلى هذا يهتم كل من مالكى الشركات ومديروها بإقامة نظام محاسبى يثق فيه كل من يستفيدون بنتائجه ومخرجاته .

(٢) المحاسبون العموميون

يحبذ المحاسبون وجود معايير محاسبية محددة وواضحة وذلك لعدة أسباب منها:

١. زيادة المنافسة بين المحاسبين فى غياب المعايير قد تؤدى بالبعض منهم إلى المساومة حول أمانتهم .
٢. الرغبة فى زيادة الطلب على نشاطهم بوضع إشتراطات قانونية لمزاولة المهنة .

ويؤكد Baxter على أهمية المعايير المحاسبية بالنسبة للمحاسبين أيضاً لأنها تساعدهم على تطوير أدائهم،فالمحاسب يشعر بالأمان فى ظل وجود معايير محددة تحميه من مزاعم سوء الإدارة فتكون تصرفاته متزامنة مع تصرفات زملائه المحاسبين .

(٣) الحكومة

هناك أربعة مجالات لإهتمام الحكومة بالمعايير يمكن تميزها وهى الضرائب وتنظيم المؤسسات وتخطيط وتنظيم الإقتصاد،وزيادة الكفاية الإقتصادية بالإضافة إلى الأهداف الإجتماعية الأخرى،ويمكن تحقيق الأهداف المرجوة فى كل من هذه المجالات إذا أمكن الحصول على نشر مثالى لبيانات المحاسبة الخاصة بالشركات وذلك بواسطة الأداء الحكومى .

ومن أمثلة العمل الحكومى تحديد معايير موحدة للقياس والتقرير المحاسبى لإمكانية مقارنة المعلومات الواردة من القطاعات المختلفة وهذا ما إنتهجه النظام المحاسبى الموحد فى جمهورية مصر العربية .

(٤) الدائنون

يعتمد الدائنون على التقارير المحاسبية كأساس لفحص الحالة المالية للمنشأة

قبل تقرير منحها الإئتمان،وتحديد حجم الإئتمان،وشروط منح الإئتمان،ويعطى الدائنون أهمية خاصة لسيولة المنشأة وإتجاهات الأرباح وأثرها على السيولة،ومثل هذه المعلومات يتم الحصول عليها من واقع التقارير المالية،والتى يجب أن تكون مبنية على أساس معايير محاسبية صادقة وعادلة تساعد فى إجراء مثل هذا التقييم .

(٥) المستثمرون

توفر التقارير المالية للمستثمر الكثير من المعلومات التى يحتاجها عند المفاضلة بين البدائل المتاحة،وبعد إتخاذ قرار الإستثمار يستمر المستثمر فى الإعتماد على التقارير المالية لمتابعة قراره وتحديد ما إذا كان يزيد من إستثماره أو يخفضه أو يتحول إلى مشروع آخر .

ومن المعروف أن القرار الإستثمارى يحتاج إلى معلومات ذات ثقة عالية والمعايير المحاسبية هى التى تضفى على المعلومات المحاسبية هذه الثقة والمصداقية التى تتمتع بهما، بالإضافة إلى المجموعات السابقة هناك فئات أخرى تهتم بالتقرير والقوائم المالية كالإدارة وأصحاب الملكية وغيرهم،وكل هؤلاء يعتمدون على المعلومات المحاسبية،وبالتالى ينصب إهتمام كل هذه الفئات على المعايير المحاسبية للحكم فى ضوئها على دقة التقارير المالية .

وهناك وسائل أخرى تمكن من الحكم على أهمية المعايير المحاسبية،فعندما تنال الكيانات المختصة بوضع المعايير المحاسبية الإعتراف القانونى والتنظيمى يصبح هذا إعترافاً ضمنياً بأهميتها الإجتماعية أيضاً،كما إنه يمنحها الثقة اللازمة لممارسة نشاطها .

وتتفق معظم الدراسات على أن إصدارات المعهد الكندى للمحاسبين المعتمدين (CICA) – على سبيل المثال – لها ثقل قانونى فى تشريعات التعاون التجارى الكندى وفى ممارسة ومتطلبات الهيئات التنظيمية المختلفة،مما يشير إلى أن هذه العمليات لها قيمتها المعترف بها والمقبولة على المستوى المهنى .

وهناك دلالات أخرى على أهمية هذه العملية ومن أمثلة ذلك ما حدث فى أوائل السبعينات عندما قامت لجنة Wheat بدراسة النموذج الأمريكى لصياغ المعايير المحاسبية وكانت لها دور فى إنشاء مجلس معايير المحاسبة المالي FASB وكانت من أهم آراء الكنديين فى هذا الموضوع،دراسة بحثية،وترشيح رئيس لمجلس

إدارة المعهد الكندى للمحاسبين المعتمدين CICA فى عام ١٩٨٠،وندوة Clarkson عام ١٩٨١،بالإضافة إلى ذلك عالج تقرير Wheat مؤخراً هذا الموضوع فى المملكة المتحدة .

وقد يدعى البعض أن الشعب الذى تتميز به عملية وضع المعايير المحاسبية هو دليل على أهميتها المستمرة،وأن إستمرار تواجد أنشطة وضع المعايير الذى تتعرض فيه الحكومة والمناخ العالمى للمحاسبة لأراء إنتقادية من قبل الأخرين دليل أخر على أهميتها .

وفى كندا توجد لجنة تهتم بمهنة المحاسبة والمراجعة بالقطاع الخاص،بالإضافة إلى لجنة المعايير المحاسبية ACSC ولجنة معايير المراجعة AUSC وبنفس الطريقة ظهر معايير المحاسبة الحكومية GASB فى الولايات المتحدة،بالإضافة إلى ذلك – وبالتأكيد ليس أقل أهمية – كان للكنديين دور كبير فى تطوير ودعم لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC وهى المسئولة عن نقل وتنسيق المعايير عبر الحدود الدولية والعمل على نشر هذه المعايير فى الدول الأقل تقدماً،ثم حديثاً المشروع المشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية FASB وتلك اللجنة .

كل هذه الكيانات المختصة بوضع المعايير وغيرها إنما تعبر عن أهمية عمية وضع وصياغة المعايير المحاسبية .

الإتجاه الثانى: معارضو المعايير المحاسبية

ويرى أنصار هذا الإتجاه أن هناك مشاكل متزامنة مع عملية وضع المعايير المحاسبية،يمكن حصرها فيما يلي :

١- إن عملية صياغة المعايير المحاسبية قد أصبحت مكلفة،وتتميز بالبيروقراطية وسوف يتطلب التنظيم الفعال مزيداً من الموارد،وسوف يثير كثيراً من الإستياء وقد تلقى المعايير عبئاً على الشركات بنفقات عالية فى البدء وعلى الدوام .

٢- قد تصبح الإجراءات الخاصة بالمعايير إجراءات جامدة ومتحجرة،فما يبدو كنوع من التقدم يتحول إلى عائقاً للتقدم .

٣- قد تكون صياغة كلمات المعيار مصدر صعوبة فى عملية الإستقراء والفهم،فإذا كانت متسعة الأفق بشكل يغطى تنوع الظروف،فقد تصبح متعددة الجوانب بحيث تقر بتنوع الأساليب المعالجة التى صممت خصيصاً كى تتجنبها،وإذا كانت ضيقة

المجال لتجنب هذا،فإن كافة أنواع الحالات التى تتميز بالصعوبة سوف تنتهى إلى نتيجة سيئة،وهكذا يصبح المحاسب ومراجع الحسابات الناجح هو من يكون أقدر على توسيط الأمور،وعلى التحايل الشرعى على القوانين وليس من يستطيع تصوير الحال بدقة وإن يذكر الحقائق الإقتصادية بوضوح .

٤- قد يضطر واضعوا المعايير المحاسبية إلى الإنحناء أمام الضغوط السياسية،وبالتالى تخضع المعايير المحاسبية لأهداف إجتماعية وسياسية مفضلة،وبالرغم من أن أغلب المحاسبون قد يزعمون بأن الأرقام المحاسبية تحقق بالفعل أهداف مفضلة لو أنها كانت محايدة ودقيقة،إلا أن أضرار التسيس Politicization واضحة بشكل كاف،ومن الأمثلة الواضحة على ذلك تحول لجنة المعايير المحاسبية ASC لمعيار المحاسبة عن التضخم – نتيجة الضغوط الحكومية – من مفهوم القوة الشرائية إلى محاسبة التكلفة الجارية،ويلاحظ أن المجتمعات التى تلتزم بدستور جامد يسهل قيادتها بواسطة الحكومة عما لو كانت عمل بحرية ودون ضغوط .

٥- إن جوهر أى مهنة هو أن يكون كل عضو فيها مستعد للتفكير وإصدار حكمه بنفسه حول المواقف التى تقابله،فإذا تخلى أعضاء المهنة عن هذه المسئولية – من أجل معيار جاهز – فإنهم يفقدون إحترامهم،وفى نفس الوقت يصبحون أقل قدرة على التفكير وإصدار الأحكام .

٦- حتى لو كان المعيار يعرض الفكرة أو القاعدة جيداً،فإنه يترك مجالاً للتقدير الشخصى وسوف يتعين على المهنة – إن أجلاً أو عاجلاً – أن تدرك أن المعايير لا يمكنها أن تضمن تقديرات متماثلة من محاسبين مختلفين،ولابد من شرح هذه النقطة للعامة،وحتى يتم هذا فسوف تستمر المهنة والمعايير فى الحياد تجاه منتقديها،ويرى أنصار هذا الإتجاه أن التفاؤل لن يكون فى موضعه بعد ذكر هذه الأضرار السابقة،فالمعايير سوف تجلب الكثير من النكسات والكثير من الأضرار .

ونرى بالرغم من هذه الإعتراضات السابق ذكرها،إلا أنه يمكن الإقلال من الأضرارالمحتملة من المعايير المحاسبية بعدة طرق ومن أمثلة هذه الطرق ما يلى :

أ- يجب شرح المعايير فى حدود السلوك الطبيعى فالمعيار عبارة عن قانون يتبع طالما كان يذكر الحقيقة .

ب- يجب أن يكون المحاسب حراً،وملتزماً بالرؤية الصادقة والعادلة،بحيث يمكنه الإنصراف عن المعيار إذا رأى أنه يحتوى على تضليل أو أنه يشوه الحقيقة ويجب عليه بالطبع تبرير ووصف أسباب الإنحراف عن المعيار وبإستخدام التقديرات الرقمية كلما أمكن لشرح آثاره .

ومن الإعتراضات الموجهة أيضاً للمعايير المحاسبية أنها :

١) تخلق قواعد جامدة .
٢) تمنع التجربة .
٣) أنها أدوات غير مناسبة لإخاذ قرارات إدارية .

ونرى أن هذه الإعتراضات عاجزة عن فهم الهدف الرئيسى للمعايير المحاسبية والذى يتمثل فى إعداد تقارير مالية متزنة ويمكن مقارنتها بخصوص الأحداث الإقتصادية،ويكفى الرد على هذه الإعتراضات بأنه لو لم تكن هناك معايير محاسبية لكان من الصعب حصر الأضرار المؤكدة التى كانت ستحدق بالمجتمع وبالمهنة .

وهناك إنتقاد آخر تتعرض له عملية وضع المعايير المحاسبية،وهو السرية التى تحيط بعملية صياغة المعايير المحاسبية،وهذه السرية تكون غير محتملة خاصة إذا تم إنتخاب الكيان المهنى المختص بوضع المعايير بطريقة غير ديمقراطية،وفى الوقت الحالى لا توجد ديمقراطية بمعناها الحقيقى فى وضع المعايير،وإنما يوجد موقف تعهد فيه الأغلبية إلى الأقلية بمسئولية وضع المعايير،نظراً لتمتع هذه الأقلية بالخبرة،وعلى سبيل المثال،فإن لجنة ASC لا تعمل بطريقة ديمقراطية،فالأعضاء داخل اللجنة لا يتصرفون كممثلين للهيئات أو الجامعات التى ينتمون إليها،بل يتصرفون من تلقاء أنفسهم .

وهنا يجب التأكيد على ضرورة إيجاد التوازن بين الكفاية والفاعلية هذا من ناحية،وإشتراك مستخدمى المعايير من ناحية أخرى،وحتى يمكن تحقيق التوازن والمشاركة بفاعلية،فيجب على أعضاء لجنة ASC التحرر من الضغوط التى تنشأ من تأثيرات شركائهم أو عملائهم،أو من الحكومات،لأنهم مسئولون عن تقييم جدوى وإمكانية تطبيق المعايير المحاسبية المقترحة .

وهناك إعتراض آخر حول تأثير المعايير على الجانب الأكاديمى وعلى تعليم المحاسبة – سواء قبل أو بعد التخرج – حيث أن دراسة المعايير المحاسبية تمثل دوراً هاماً فى الفقرات الدراسية بالمجال التجارى والمحاسبى،ولها تأثيرعميق على

الطلاب فى الوقت الذى تقل فيه قدراتهم على التمييز ويسهل التأثير فيهم ويحل أسلوب الحفظ مكان التحليل والتبرير وهذا الأسلوب يجعل من الصعب نمو أساليب التحليل والتبرير لدى الطلاب والدراسين لعلم المحاسبة،وأن يجد الطالب دافعاً قوياً للتخلى عن هذا الأسلوب السلبى عندما يغادر الجامعة ويبدأ فى ممارسة المهنة،حيث يصبح أيضاً مطيعاً للمعايير ويقضى حياته مطبقاً لقواعد وضعها آخرون،حتى يصل إلى النهاية كى ينال هو نفسه سلطة وضع المعايير،وهكذا يواجه الواقع لأول مرة فى حياته .

ويرى Pearcy أن المعايير المحاسبية تمثل إرشادات للتعامل،وتستخدم للتفاهم فيما بين المحاسبين بعضهم البعض،وبينهم وبين مستخدمى المعلومات المحاسبية،ويجب ألا تعتبر المعايير المحاسبية قوانين ثابتة مقدسة .

ولتلافى الآثار الضارة للمعايير المحاسبية على التعليم والتدريب الذهنى،فإن هذا العلاج يستلزم إيجاد نوع من التوازن من أجل المهنة ويتحقق هذا التوازن من خلال الإهتمام بالتعليم والتدريب وإعداد برامج للطلاب وإستمرار التعليم لأعضاء المهنة الحاليين،ونشر وتقوية المعايير المهنية .

كما أن أسلوب تعديل المعايير يجب أن يحقق توازناً بين ميزة الثبات وأيضاً إستجابتها لإحتياجات القطاعات المختلفة ورغبتهم فى تغييرها .

ويضيف البعض أن المعايير المحاسبية تمثل مكانة هامة فى التدريس فى الجامعات ويجب أن يكون الهدف هو بناء عقلية محاسبية لدى الطالب وليس مجرد معرفة أساليب تسجيل البيانات وترحيلها للحسابات وإعداد القوائم المالية فى إطار محدد فحسب،وإنما يكون بمقدوره أيضاً فهم دلالة هذه البيانات وإستخدامها الإستخدام الأمثل والقدرة على التصرف والتفسير بما يتلاءم وطبيعة المواقف،لأن المدخل التقليدى فى تدريس المحاسبة الذى يركز على الأساليب والإجراءات لا يؤدى إلى تحقيق هذا الهدف وإنما يؤدى إلى تخريج أفواج من كتبة الحسابات .

ويعتمد المدخل الحديث فى المحاسبة على ربط ثلاثة محاور رئيسية ببعضها البعض وهذه المحاور هى نظرية المحاسبة،والأساليب وتفسير إستخدام البيانات المحاسبية وتتكامل هذه المحاور فى إطار خطة إستراتيجية متكاملة .

وفى ضوء ما سبق يمكن إستنتاج أن المعايير المحاسبية أصبحت تمثل ركناً أساسياً فى الفكر المحاسبى،فهى تعمل على إدخال التماسك والإنتظام على التقارير

المالية،وتساعد على تحقيق الإتصال الفعال من خلال تعريف مستخدمى البيانات أن اللغة المحاسبية للإدارة ولمراقب الحسابات موحدة بين جميع الوحدات الإقتصادية .

إن مهمة المهنة أن تضمن أن أرقامها المأخوذة من حسابات الوحدة الإقتصادية لا يشويها خطأ،وأنها لن تقارن بمثيلتها فى نوات سابقة فحسب،وإنما أيضاً بتلك الخاصة بالوحدات الإقتصادية الأخرى،حتى يمكن ترشيد إتخاذ كافة القرارات على أسس موضوعية .

ثانياً: أنواع المعايير المحاسبية

تتعامل المعايير المحاسبية مع أغراض مختلفة،وبالتالى تختلف نوعياتها،ويمكن التميز بين أربعة أنواع رئيسية وهى :

النوع الأول :

يخبر مستخدمى البيانات عما يتبعه المحاسبون فى أداء عملهم،بحيث تفصح التقارير المنشورة عن السياسات المحاسبية التى تم إتباعها .

ومن الصعب الإختلاف حول هدف هذا النوع أو معارضته،حيث أن له دور أساسى وجوهرى للعرض والإفصاح المحاسبى،كما أنه ينطوى على سلوك وإحترام جيد تجاه العملاء بتوضيح كيف يتم التوصل إلى الأرقام المعروضة فى التقارير المنشورة .

النوع الثانى :

يهدف إلى توحيد التقرير،إلا أن المعايير من هذا النوع ليست دائماً جذابة،فعلى الرغم من مزايا التقرير الموحد وإمكانية المقارنة بسهولة من خلاله،إلا أن له أضراره،فقد يصبح التقرير قالباً جامداً بحيث يناسب كل أنواع الوحدات الإقتصادية وهكذا يقضى على عامل التجريب .

ونرى أن هذا النوع يجب أن يحظى بالإهتمام على المستوى الدولى وهذا ما تسعى إليه لجنة معايير المحاسبة الدولية .

النوع الثالث :

يدعو لكشف أمور معينة تساعد مستخدمى المعلومات المحاسبية فى الحكم على أداء الوحدة الإقتصادية .

النوع الرابع :

معـــايير للقيـــاس،تهتم بكيفيـــة قيـــاس الأحـــداث الإقتصـــادية والمعـــاملات التجارية،والإعتراضـات التـى توجـه لهـذا النـوع أنـه يثيـر الشـكوك حـول أن هـذه المعايير تجريبية وغير نهائية وأنها سوف تخضع – إن أجلاً أو عاجلاً – للتطوير والتحسين،وفى ظل هذا التطور تتحول المعايير إلى قواعد عتيقة وسط مهنـة تتميز بالدينامكية،ويحل محلها معايير أخرى أكثر تطوراً،مما يضعف الثقة فى المعايير لعدم ثباتها .

ولذلك نشأ قضية مطالبة الكيانات والمنظمات العلمية والمهنية المختصة بوضع المعـايير بسـرعة إصـدار إطـار المفـاهيم تجنبـاً للتضـارب فـى إصـدار المعـايير المحاسبية،وقد حقق مجلس FASB بعض التقدم من أجل تحقيق هذا الهدف .

ثالثاً: محددات صياغة المعايير المحاسبية

إن دور مهنـة المحاسبة عند صياغة المعايير المحاسبية هو ضرورة تحقيق التوازن بين أمرين هامين،الأول أن تكون هذه المعايير صالحة من الناحية الفنية وتؤدى الغرض الأساسى منها،والثانى أن تكون هذه المعايير معقولـة من جانب مستخدميها وذلك من خلال التوفيق بين المصالح المتعارضة .

الحياد ووضع المعايير المحاسبية

تتنوع الجماعات التى تهتم بالمعايير المحاسبية،وتتأثر بالمعلومات المحاسبية المشـــتقة مـــن تلـــك المعـــايير،ومن أهـــم هـــذه الجماعـــات المســـاهمين والمستثمرين،والمديرين،وتحتاج كل هذه الأطراف المعنية بالمعلومات المالية التى يمكن الإعتماد عليها فى إتخاذ القرارات المتعلقة بنشاطاتهم .

وقد تعارض مصالح بعض هذه الأطراف مع البعض الأخر،بل إن المصالح قد تتعـارض مـن داخـل الجماعـة الواحدة،وهـذا التضـارب فـى المصـالح يجعـل مـن "حياديـة" المعلومـات أمـراً حتميـاً،ولتحقيق أقصـى درجـة ممكنـة مـن الحيـاد يجب صياغة المعايير المحاسبية بواسطة كيان مستقل عن كل هذه الأطراف،ويجب أن يملك هذا الكيان الخبرة المطلوبة لإنشاء مجموعة متناسقة ومتماسكة من المعايير التى يمكن العمل بها .

ويرى Wyatt أن مجلس FASB فى الوقت الحاضر هو الذى يملك مزيجاً من الإستقلالية والخبرة اللازمين لإصدار المعايير التى تؤدى إلى معلومات لا تتعلق بالمشاكل المطروحة وتحلها فحسب،وإنما أيضاً تكون محايدة،وذلك لأن هذا المجلس يتشكل من أعضاء ممثلين لجميع فئات مستخدمى المعلومات المالية،وهؤلاء الأعضاء متفرغين لهذا العمل طوال الوقت،فليس لديهم أى أرتباط مهنى أخر،كما أن هذا المجلس يعتبر كيان مهنى متخصص وغير متحيز فى مجال المحاسبة المالية ويتضح ذلك من سجل الأداء الخاص به وسياسته فى العمل والإجراءات التى أتبعها .

وينتهج FASB منهجاً ديمقراطياً فى هذا المجال،وذلك بإستشارة الأطراف المعنية التى تستطيع تقديم خبرتها وآرائها فيما يتعلق بالموضوعات قيد البحث،غير أنه يحتفظ فى نهاية الأمر بالسلطة النهائية للموازنة بين هذه المصالح ليصدر المعايير المحايدة والتى تكون فى مصلحة المجتمع المالى بصفة عامة .

ونرى أن لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC تقوم ويجب أن تستمر فى القيام بمثل هذاالدور على المستوى الدولى،فإذا كان مجلس FASB يقوم بهذه المهمة بصفته الكيان الرسمى المختص فى الولايات المتحدة الأمريكية،فإن لجنة IASC هى البديل لهذا المجلس وذلك على المستوى الدولى .

ويؤيد Holton نفس الإتجاه السابق،بأن الوضع الحالى بوجود مجلس FASB يعد أقرب الحلول المثالية،فأعضاؤه قادمون من جهات مختلفة وبأراء متنوعة،وهم مستقلون مالياً عن تأثير أصحاب الأعمال – أو أى جماعات ضغط – الذين قد يكون لهم مصلحة واضحة فى صدور معايير محاسبة معينة .

وقد أثبت هؤلاء الأعضاء إستقلالهم بالتزامهم الحياد الدائم فى أحكامهم ليس فيما بينهم فحسب وإنما ايضاً مع قطاعات معينة عديدة من المجتمع .

كما يحسب لهم أيضاً أن من سياستهم مراجعة قراراتهم السابقة من وقت لأخر لتحديد ما إذا كانت فى حاجة لإجراء بعض التعديلات .

ويعتقد المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين المعتمدين AICPA أن الأفراد والهيئات المهتمة والتى تتأثر بالقوائم والبيانات المالية العامة للدولة،أو الحكومات المحلية،سوف تنال مساعدة أفضل فى حالة إصدار FASB لمعاييرالمحاسبة المالية

ويذكر البعض أنه ما لم تتبع المعايير المحاسبية التى أصدرها مجلس FASB،فسوف يجد المحاسبون العموميون صعوبة شديدة فى التصديق على القوائم المالية،وسوف تقل ثقة مستخدمى المعلومات المالية فى تلك القوائم بدرجة كبيرة .

وبالرغم من تلك المزايا التى يتمتع بها مجلس FASB،إلا أنه يواجه تحدياً ملحوظاً فى الوقت الحالى،وهذا التحدى ليس فى محاولة إصدار معايير محاسبية دون أخذ النتائج والآثار السياسية فى الإعتبار فحسب،وإنما أيضاً فى التوصل لفهم كامل لتلك النتائج السياسية ووضعها فى الإعتبار بصورة شاملة،ويجب أن يسير هذا الأمر متوازناً مع ضمان الحرية للأطراف المعينة المختلفة بتقديم تصوراتها وآرائها بشكل لا يخل بالإستقلالية التى يتمتع بها المجلس فى الوقت الحاضر .

وعلى الرغم من الإعتقاد السائد بصعوبة تحقيق الحياد الكامل،فإنه من الأهمية بمكان،أن تظل كيانات وضع المعايير المحاسبية مستقلة تماماً،فبدون هذه الإستقلالية،سوف تحظى التدخلات والضغوط السياسية بدرجة أكبر من الثقل والإهتمام،وسوف تؤدى الصراعات المتضاربة بين المصالح المتباينة إلى إنحياز المعايير على حساب الصالح العام مما يحول دون ممارسة معدى القوائم المالية لعملهم بإستقلالية .

الدفاع ضد التدخلات الخارجية

هناك ثلاثة وسائل للدفاع ضد التدخل السياسى فى عملية صياغة المعايير المحاسبية،وهما الدفاع التعليمى،والدفاع البناء،ودفاع المفاهيم،وسوف نتعرض لكل من هذه الوسائل بإيجاز فيما يلى :

(١) **الدفاع التعليمى**

ويقصد بالدفاع التعليمى،أنه يمكن الإقلال من التدخل الخارجى عن طريق زيادة المحصلة التعليمية لدى مستخدمى المعلومات المحاسبية ليبتعدوا عن العقلية السطحية،بما يساعدهم على إستيعاب الأرقام المحاسبية بطريقة أفضل،وبالتالى تجنب كماً هائلاً من المعارضات والجدل المحاسبى .

وقد يستغرق تحقيق ذلك وقتاً طويلاً – الدفاع التعليمى – إلا أنه على المدى الطويل يعد أفضل وسائل الدفاع على الإطلاق .

(٢) **الدفاع البناء**

بالرغم من أن تطور فهم مستخدمى المعلومات المحاسبية سوف يؤدى بالقطع

إلى مقاومة التدخل الخارجى غير أن هذه الوسيلة وحدها لا تكفى إلا إذا تغير البناء الحالى بإعادة تصميم دستور لجنة المعايير المحاسبية ASC بطريقة أفضل لمواجهة الضغوط السياسية فهناك حاجة إلى تغيرات بنائية،وقد قدم Solomons إقتراحين لتحقيق ذلك .

الإقتراح الأول: ويتعلق بأحد بنود دستور لجنة ASC والذى يتطلب موافقة مجالس ستة هيئات رقابية عن الإقتراحات المقدمة من اللجنة قبل أن تصبح معايير صالحة للعمل بها .

إن العديد من هذه المعايير فنى بدرجة كبيرة،ويتطلب إستنباطها وصياغتها وقت كبير من أعضاء اللجنة،ثم تأتى هذه الهيئات ولم تعطى هذا الأمر نفس الدرجة من التفكير والمداولة،لتصبح لهم سلطة الحكم على هذه المعايير،وهذه الطريقة تسمح بتعرض المعايير لفترة طويلة للضغوط السياسية .

والبديل الأفضل لذلك،أن تثق الهيئات الرقابية CCAB فى الأعضاء الذين يرشحونهم لتمثيل اللجنة،وتمنحهم سلطة إصدار المعايير كما هو الحال فى أمريكا،عندما كان لمجلس APB الحق فى نشر أراءه دون إنتظار موافقة مجلس المعهد الأمريكى .

الإقتراح الثانى: ويتعلق بالمشكلة الأهم فى دستور لجنة ASC والتى تجعلها معرضة بشكل متزايد للضغوط والتدخلات الخارجية وهى أن أعضاؤها يعملون نصف الوقت،فهم غير متفرغين تماماً للعمل باللجنة،وإنما لديهم إرتباطات مهنية أخرى،وبالتالى يكون ولائهم لعملائهم مما يفقد إستقلاليتهم .

ويرى البعض أن هناك بالفعل تكتلات بين أعضاء لجنة ASC لا تفكر إلا فى مصلحة مستخدمى المعايير عند دراسة إقتراح معين،وإن هناك مصالح شخصية تحكم تلك الأمور .

ولتجنب هذه الصراعات فى المصالح من جانب أعضاء اللجنة،فمن الأفضل أن يتحول أعضائها إلى أعضاء متفرغين طول الوقت فى خدمة اللجنة فقط وليس لجهة أخرى،مثلما حدث فى أمريكا عندما تحول أعضاء APB من نظام نصف الوقت إلى نظام الوقت الكامل فى مجلس FASB .

فى ضوء ما سبق يتضح أن الحاجة إلى تغيرات بنائية تتمثل فى تبنى لجنة ASC للإقتراحات الرئيسية التالية :

١. أن تعمل على تطوير إطاراً من المفاهيم خاص يها .
٢. أن تحصل على تفويض بسلطة إصدار المعايير المحاسبية دون الحاجة لموافقة الهيئات المحاسبية التة CCAB .
٣. التخلص من أسلوب العضوية "لبعض الوقت وإستخدام أعضاء دائمين،وأن تضم اللجنة أعضاء ذوى تخصصات متعددة من المحاسبين وغير المحاسبين .

(٣) دفاع المفاهيم

ظهر الإتجاه الذى يقول أن المحاسبة فى حاجة إلى إطار من المفاهيم فى الولايات المتحدة قبل بريطانيا بوقت طويل،وهو فى الولايات المتحدة أقوى فى الوقت الحاضر .

وقد ثار حول أهمية هذا الإطار،ومدى الحاجة إليه،وقد تعرض Solomon بوضوح لوجهات النظر المؤيدة والمعارضة لمثل هذا الإطار فيما يلى :

فقد صرحت لجنة مراجعة المعايير المحاسبية التابعة للمعهد الإسكتلندى بأن:"أصبح من المحتم أن يبدأ العمل فوراً للتوصل إلى إطار من المفاهيم بدلاً من الإستمرار فى الممارسة الحالية التى تعتمد على إستنباط معايير لا تستند إلى أية أسس نظرية" .

وأعلنت أنه حان الوقت للتوقف عن إستنباط معايير تتعامل مع الأحداث الطارئة وأنه يجب التحول إلى تصميم قاعدة طلبة من المفاهيم من أجل المستقبل وتحدياته،وضرورة تخطيط برنامج من المعايير المبنية على أساس إحتياجات مستخدمى المعلومات المحاسبية" .

وصرح المعهد الإيرلندى:"كى نحول دون ظهور معايير غير منظمة أو خلق وتطوير معايير تعكس المفاهيم المتضاربة،فالمسئولية الأولى التى تواجه كيانات وضع المعاييرهى تحديد الأولويات عند دراسة أهداف التقاريرالمالية،وبعد تحديدها يجب إنشاء إطارمن المفاهيم يتم على أساسه بناء المعايير المحاسبية" .

أما المعهد الإنجليزى فأضاف "أننا نوافق على أن مثل هذا الإطار إذا تم بناؤه بطريقة شاملة ومقنعة،فسوف يزيل التناقضات التى توجد بين النظم المختلفة للمحاسبة وغيرها،وفى الحقيقة فإنه بدون مثل هذا الإطار فإن تطوير المعايير المحاسبية قد يتأخر أو يظهر بشكل مناف للواقع" .

وبالرغم من كثرة المؤيدين لهذا الإتجاه إلا أنه توجد بعض الآراء المضطربة وبعض وجهات النظر السلبية أيضاً والتى رفضت هذه الإتجاه،

فعلى سبيل المثال تقول مجموعة المديرين الماليين الإسكوتلانديين:"صحيح أننا نتفق مع الجميع على أنه لابد من بذل الجهد للبحث عن إطار من المفاهيم،إلا أننا من ناحية أخرى نعتقد أن إستنباط وتطوير المعايير يجب أن يسير قدماً على أساس عملى .

ويرى Holton أن تصميم المعايير المحاسبية يجب ألا يتجاهل الواقع الإقتصادى،غير أن النتائج السياسية المتوقعة لا يجب أن تكون العامل الوحيد الذى يوضع فى الإعتبار،وعلى المحاسبة أن تملك المكونات الكافية التى تعطيها قاعدة عامة من الثقة والضمان،ولهذا يجب توافر إطار من المفاهيم الذى يقدم الأساس الطلب الذى تبنى عليه المعايير المحاسبية،والواقع أن أحد أهداف مشروع إطار المفاهيم والذى تبناه مجلس FASB هو الإقلال من درجة العشوائية والتدخلات الخارجية والتى تعد من مستلزمات وضع المعايير المحاسبية فى الوقت الحالى .

إن المقصود من إطار المفاهيم المقترح،إعطاء المحاسبة قدراً أكبر من التماسك والتناسق بين المعايير التى يتم إصدارها،ومن هذا يجب الأخذ فى الإعتبار أن هذا الأمر يستحق بذل مجهود كبير ودعم من جميع الفئات،وخاصة أنه قد يقدم قواعد محايدة تماماً لإصدار المعايير المحاسبية .

ويحد البعض من التنبؤ بمستقبل مثل هذا الإطار،بأنه حتى إذا أعطى إطار المفاهيم إعتباراً متميزاً ومحايداً للنتائج السياسية فى البيئة الحالية،فإنه من الصعب توقع إستمراره فى الحياد والتوازن مستقبلاً،فالواقع يؤكد صعوبة التنبؤ بالإحتياجات والظروف المستقبلية،فقد ظل المحاسبون لسنوات يعتقدون أن مفهوم التكلفة التاريخية يعد كافيتاً للمحاسبة المالية،والواقع يؤكد أنه على الرغم من إستمرار العمل به حتى اليوم فإن مدى كفاءة هذا المفهوم يواجه تحديات متزايدة،نظراً لفشله فى التعامل مع مشكلة التضخم .

إلا أن وجود إطار موحد من المفاهيم يعد مطلباً ضرورياً لتحقيق الهدف من التعريف الموحد،والإطار الموحد للقوائم المالية لكافة أشكال الوحدات الإقتصادية ويجب أن يتضمن هذا الإطار كلا من أهداف القوائم المالية والخصائص النوعية لها

أسئلة على الفصل الأول

١- وضح ماهية معايير المحاسبة،وأهميتها ؟

٢- أذكر الأراء المؤيدة والمعارضة لوجود المعايير المحاسبية ؟

٣- ما هى الجهات المستفيدة من وجود معايير المحاسبة ؟

٤- تتعامل المعايير المحاسبية مع أغراض مختلفة،وبالتالى تختلف نوعياتها،أذكر أنواع هذه المعايير ؟

٥- تدعم المعايير المحاسبية التقارير المالية المنشورة بدرجة كبيرة،وضح ذلك ؟

٦- وضح الأسباب التى تجعل معايير المحاسبة الخاصة بالقياس والتقرير المحاسبى تحتل مكانة مرموقة فى الإطار النظرى لعلم المحاسبة ؟

٧- وضح الإعتراضات الموجهة لمعايير المحاسبة ؟

٨- ماهى محددات صياغة المعايير المحاسبية ؟

٩- هناك ثلاثة وسائل للدفاع ضد التدخل السياسى فى عملية صياغة المعايير المحاسبية،وضحهم ؟

١٠- إن تصميم المعايير المحاسبية يجب ألا يتجاهل الواقع الإقتصادى للدولة،وضح ذلك ؟



الفصل الثانى

ملامح معايير المحاسبة المصرية المعدلة٢٠١٥ ونقاط إختلافها عن المعايير الدولية

<u>أهداف الفصل:</u>

يهدف هذا الفصل إلى أن يتمكن القارئ من فهم الآتى:

- **الإلمام بمعايير المحاسبة المصرية المعدلة ٢٠١٥ .**
- **ملامح معايير المحاسبة المصرية المعدلة ٢٠١٥ .**
- **نقاط إختلاف معايير المحاسبة المصرية عن المعايير الدولية .**

الفصل الثانى

ملامح معايير المحاسبة المصرية المعدلة٢٠١٥
ونقاط إختلافها عن المعايير الدولية

تمهيد :

منذ عام ٢٠٠٦ ومعايير المحاسبة المصرية لم تتغير رغم التطورات والتغيرات فى معايير المحاسبة الدولية،وبناء على ذلك تم تشكيل لجنة لإعداد ومراجعة المعايير المصرية ومحاولة تعديلها وفقاً للتطورات الحالية .

وقد إنتهت لجنة تعديل ومراجعة معايير المحاسبة المصرية ٢٠١٥ من إقرار مشروع معايير المحاسبة المصرية المحدثة،الخاصة بإعداد التقارير المالية الصادرة من الإتحاد الدولى للمحاسبين،تمهيداً لعرضها على وزير الإستثمار لإصدارها حتى يتم تطبيقها بدءً من بداية العام ٢٠١٦،كى تتفق مع المعايير الدولية فى مجملها ولا تختلف عنها إلا فى نقاط محدودة ألتزاماً بالقوانيين المصرية .

ونتناول فى هذا الفصل قرار وزير الإستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥،وقائمة بمعايير المحاسبة المصرية الصادرة فى هذا القرار،وملامح معايير المحاسبة المصرية المعدلة ٢٠١٥،وأهم نقاط الإختلاف عن معايير المحاسبة الدولية،وقرار وزير الإستثمار رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٥ بشأن معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٦) المرحلة الإنتقالية لسنة ٢٠١٦ .

أولاً: قرار وزير الإستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥

حيث صدر قرار وزير الإستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ بتاريخ ٢٠١٥/٧/٩ بإصدار معايير المحاسبة المصرية الجديدة والبالغ عددها ٣٩ معيار كما يلى :



وزارة الاستثمار
الــوزيــر

قرار
وزير الاستثمار
رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥

وزير الاستثمار،
بعد الاطلاع على القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بشأن شركات المساهمة ولائحته التنفيذية وتعديلاتهما ،
وعلى القانون ٩٥ لسنة١٩٩٢ باصدار قانون سوق رأس المال ولائحته التنفيذية وتعديلاتهما ،
وعلى القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٩ بتنظيم الرقابة على الاسواق والادوات المالية غير المصرفية ،
وعلي قرار رئيس الجمهورية رقم ١٧٧ لسنة ٢٠١٢ بتنظيم وزارة الاستثمار،
وعلي قرار رئيس الجمهورية رقم ١٨٩ لسنة ٢٠١٤ بتشكيل الحكومة،
وعلى قرار السيد رئيس مجلس الوزراء رقم ١٩٠٩ لسنة ٢٠١٤ بشان تفويض وزير الاستثمار بمباشرة اختصاصات الوزير المختص بتطبيق أحكام القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٩،
وعلى قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٩٠٩ لسنة ٢٠١١ بتشكيل لجنة معايير المحاسبة المصرية والمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الاخرى ،
وعلى القرار الوزارى رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ بشأن معايير المحاسبة المصرية ،
وعلى قرار رئيس مجلس ادارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم ٢٢٠ لسنة ٢٠١٤ بتشكيل لجنة لمراجعة معايير المحاسبة المصرية والمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الاخرى ،
وعلى كتاب السيد الاستاذ / رئيس الهيئة العامة للرقابة المالية المؤرخ ٢٠١٥/٧/٩.

قرر

(المادة الأولي)

تحل المعايير المحاسبية المرفقة لهذا القرار وعددها ٣٩ معيار وإطار إعداد وعرض القوائم المالية محل معايير المحاسبة المصرية السابقة .

(المادة الثانية)

يلغى العمل بالمعايير المحاسبية الصادرة بالقرار الوزارى رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ وذلك إعتباراً من تاريخ العمل بهذا القرار.

(المادة الثالثة)

ينشر هذا القرار في الوقائع المصرية ، ويعمل به إعتباراً من أول يناير ٢٠١٦ ، وتطبق على المنشآت التى تبدأ سنتها المالية فى أو بعد هذا التاريخ .

وزير الاستثمار

أشرف سالمان

ثانياً: قائمة معايير المحاسبة المصرية المعدلة لسنة ٢٠١٥

حيث صدر قرار وزير الإستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ بإصدار معايير المحاسبة المصرية والبالغ عددها ٣٩ معيار بعد إلغاء وإجراء بعض التعديلات والتحسينات على المعايير الصادرة عام ٢٠٠٦،ويمكن حصر تلك المعايير الجديدة فيما يلى :

معايير المحاسبة المصرية

رقم المعيار	أسـم المعيـــــار	
	تمهيد	Preface
	إطار إعداد وعرض القوائم المالية	Farm work
١	عرض القوائم المالية	IAS 1
٢	المخزون	IAS 2
٤	قائمة التدفقات النقدية	IAS 7
٥	السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية و الأخطاء	IAS 8
٧	الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية	IAS 10
٨	عقود الإنشاء	IAS 11
١٠	الأصول الثابتة وإهلاكاتها	IAS 16
١١	الإيراد	IAS 18
١٢	المحاسبة عن المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية	IAS 20
١٣	أثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية	IAS 21
١٤	تكلفة الاقتراض	IAS 23
١٥	الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة	IAS 24
١٧	القوائم المالية المستقلة	IAS 27
١٨	الاستثمارات فى شركات شقيقة	IAS 28
١٩	تم إلغاءه	IAS 30
٢٠	القواعد و المعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلى	IAS 17
٢١	المحاسبة و التقرير عن نظم مزايا التقاعد	IAS 26
٢٢	نصيب السهم في الأرباح	IAS 33
٢٣	الأصول غير الملموسة	IAS 38
٢٤	ضرائب الدخل	IAS 12
٢٥	الأدوات المالية: العرض	IAS 32

معايير المحاسبة المصرية

رقم المعيار	أسـم المعيــــار	
٢٦	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	IAS 39
٢٧	ألغى وتم إستبداله	IAS 31
٢٨	المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة	IAS 37
٢٩	تجميع الأعمال	IFRS 3
٣٠	القوائم المالية الدورية	IAS 34
٣١	اضمحلال قيمة الأصول	IAS 36
٣٢	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع و العمليات غير المستمرة	IFRS 5
٣٣	ألغى وتم إستبداله	IAS 14
٣٤	الاستثمار العقارى	IAS 40
٣٥	الزراعة	IAS 41
٣٦	التنقيب عن و تقييم الموارد التعدينية	IFRS 6
٣٧	عقود التأمين	IFRS 4
٣٨	مزايا العاملين	IAS 9
٣٩	المدفوعات المبنية على أسهم	IFRS 2
٤٠	الإدارة المالية - الإفصاحات	IFRS 7
٤١	القطاعات التشغيلية	IFRS 8
٤٢	القوائم المالية المجمعة	IFRS 10
٤٣	الترتيبات المشتركة	IFRS 11
٤٤	الإفصاح عن الحصص فى المنشآت الأخرى	IFRS 12
٤٥	قياس القيمة العادلة	IFRS 13
	قائمة تعريف المصطلحات الواردة فى معاييرالمحاسبة المصرية	Glossary

تمهيد معايير المحاسبة المصرية المعدلة ٢٠١٥

حيث أعدت معايير المحاسبة المصرية طبقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة من الإتحاد الدولى للمحاسبين وذلك بإستثناء المعالجات المشار إليها بالملحق المرفق .

١- يجب إعتبارهذا التمهيد جزءاً لايتجزء من معايير المحاسبة المصرية سواء المرفقة أوما يصدرمنها مستقبلاً ويجب عدم إستخدام المعاييرمستقلة عن هذا التمهيد .

٢- تخضع الموضوعات التى لم يتم تناولها فى المعايير المصرية فى معالجتها للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لحين صدور المعايير المصرية التى تتناول هذه الموضوعات .

٣- تعتبر إدارة المنشأة مسئولة عن إعداد قوائمها المالية المعتمدة والمنشورة وفى هذه الحالة يجب أن تلتزم عند إعداد هذه القوائم بما جاء بمعايير المحاسبة المصرية من معالجات وإفصاح وعرض .

٤- قد تحتاج إدارة المنشأة إلى إستخراج قوائم أو بيانات مالية من أجل التحليل والتقييم وإتخاذ القرار،وفى هذه الحالة تعد هذه القوائم أو البيانات بمثابة قوائم وبيانات داخلية ليس من الضرورى الإلتزام فى إعدادها بالمعالجات والإفصاح والعرض الواردة فى معايير المحاسبة المصرية،ويجب على الإدارة عند تقديمها لهذه القوائم أو البيانات إبعاد أى لبس لدى مستخدميها قد يؤدى إلى إعتقاده بأنها تمثل القوائم أو البيانات المالية ذات الأغراض العامة .

٥- يحتوى كل معيار على عدد من الفقرات تتناول موضوع المعيار،بعض هذه الفقرات مطبوع بخط سميك مائل وتمثل نص المعيار فى حين أن الفقرات الأخرى تمثل شرح للمعيار ويجب فى كل الأحوال قراءة المعايير مع شرحها كوحدة واحدة .

٦- تحتوى بعض المعايير على فقرات أشير أمامها بأنها ملغاة بدلاً من حذفها وتعديل أرقام فقرات المعيار التالية،وقد إستخدم هذا الأسلوب للمحافظة على تسلسل أرقام فقرات المعايير وعدم اللجوء إلى تغيير أرقام الفقرات عند الإشارة إليها فى معايير أخرى .

٧- يجب تطبيق المعايير المرفقة على البنود الهامة نسبياً أما البنود قليلة الأهمية فيمكن الإسترشاد بالمعايير فى معالجتها،وتقاس أهمية البند بمدى تأثيره على المستخدم العادى للقوائم المالية وذلك فى ضوء حجم البند وعلاقته بحجم المنشأة والظروف المحيطة .

ثالثاً: ملامح معايير المحاسبة المصرية المعدلة ٢٠١٥

ويمكن حصر هذه الملامح فيما يلى :

- تم إضافة قائمة جديدة إلى القوائم المالية تسمى قائمة الدخل الشامل .
- تم تغيير أسم الميزانية إلى قائمة المركز المالى .

- تم تغيير مصطلح حقوق الأقلية إلى حقوق الحصص غير المسيطرة .
- تم إلغاء إختيار"نموذج إعادة التقييم" فى الأصول الثابتة .
- تم إضافة ملحق لمعيار الإيراد لتوضيح تحقق الإيراد بالنسبة للمقاولين،وإختلافه عن عقود الإنشاء .
- تم إلغاء المعالجة القياسية تكاليف الإقتراض .
- تم تقديم تفصيل أكثر للأطراف ذوى العلاقة .
- تم فصل معيار القوائم المالية المجمعة عن القوائم المالية المستقلة فى معيار منفرد،وتم إتبعاد إستخدام طريقة حقوق الملكية فى القوائم المالية المستقلة .
- تم إلغاء معيار المحاسبة فى البنوك .
- تم إضافة أمثلة توضيحية متعددة لحساب نصيب السهم فى الأرباح،وخاصة فيما يتعلق بالنصيب المخفض للسهم فى الأرباح .
- تم إلغاء إختيار نموذج إعادة التقييم" فى الأصول غير الملموسة .
- تم فصل الإفصاحات عن الأدوات المالية عن عرض الأدوات المالية فى معيار منفرد .
- تم تبسيط معيار الأدوات المالية الإعتراف والقياس مع إضافة أمثلة عملية خاصة فيما يتعلق بمحاسبة التغطية .
- تم إلغاء معيار حصص الملكية فى المشروعات المشتركة وحل محله معيار الترتيبات المشتركة .
- تم إلغاء طريقة التجميع النسبى فى قياس المشروعات المشتركة ضمن الترتيبات المشتركة .
- تم إضافة إرشادات تطبيق موسعة لمعيار تجميع الأعمال .
- تم إلغاء معيار التقارير القطاعية وحل محله معيار القطاعات التشغيلية .
- تم إلغاء إختيار القيمة العادلة فى الإستثمار العقارى .
- تم توسيع معيار مزايا العاملين ليشمل أمثلة متعددة تسهل عملية التطبيق .
- تم إضافة معيار الإفصاح عن الحصص فى المنشآت الآخرى .
- تم إضافة معيار قياس القيمة العادلة مع تدعيمه بأمثلة متعددة .
- تم إستبدال مفهوم السيطرة Control بالقوائم المالية المجمعة بمفهوم التحكم Power .

- تم إستبدال الفقرات الخاصة بالمنشآت الإستثمارية والتى تعفيها المعايير من التجميع من معيار القوائم المالية المجمعة .

رابعاً: نقاط الإختلاف عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

أ- معيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية"

- توزيعات الأرباح على العاملين وأعضاء مجلس الإدارة لا يتم إدراجها كمصروفات ضمن قائمة الدخل بل تثبت كتوزيع للربح وذلك تطبيقاً للمتطلبات القانونية .
- تأثير ذلك على كل من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢) "نصيب السهم فى الأرباح" ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين" .

ب- معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٠)"القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلى"

- تم إعداد هذا المعيار مختلفاً عن معيار المحاسبة الدولى رقم (١٧) الخاص بالتأجير وذلك لما أحتواه القانون ٩٥ لسنة١٩٩١ والخاص بالتأجير التمويلى فى مادتيه "٢٤" ،"٢٥" من معالجات محاسبية ملزمة تختلف تماماً عن المعالجات السائدة دولياً،حيث يحتفظ المؤجر فى دفاتره بالأصل المستأجر ويقوم بإهلاكه،ويقوم المستأجر بتحميل الأرباح أو الخسائر بقيمة المدفوعات عن عقود التأجير كمصروفات تخص الفترة التى سددت فيها .

إختيارات تم إستبعادها من المعايير المصرية

أ- معيار المحاسبة المصرى رقم (١)"عرض القوائم المالية"

- تم إستبعاد إختيارإعداد قائمة الدخل الشامل كقائمة واحدة،ونصت المعايير على إعداد قائمة دخل منفصلة الأرباح أوالخسائر،وقائمة الدخل الشامل .

ب- معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠)"الأصول الثابتة وإهلاكاتها"

- تم إلغاء الفقرات الخاصة بنموذج "إعادة التقييم" فى الفقرات من ٣١ إلى ٤٢ من هذا المعيار بحيث لا يتم إستخدام هذا النموذج وتستخدم المنشآت فقط نموذج التكلفة الواردة بالفقرة (٣٠) .

جـ- معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧)"القوائم المالية المستقلة"

- تم إلغاء الفقرات الخاصة ببديل إستخدام طريقة حقوق الملكية فى القوائم المالية المستقلة وما إستتبع ذلك من عديل الفقرات من ٤ إلى ٨ والفقرتين ١٠ ، ١٢ من هذا المعيار .

خامساً: قرار وزير الإستثمار رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٦

صدر قرار وزير الإستثمار رقم ٥٣ لسنة٢٠١٦ بشأن معيار المحاسبة المصرى رقم ٤٦ المرحلة الإنتقالية لسنة ٢٠١٦ كما يلى :



وزارة الاستثمار
الـــوزيـــرة

قـــــرار وزيرة الاستثمار

رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٦

وزيرة الاستثمار

- بعد الإطلاع على قانون الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة الصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ،
- وعلى قانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢،
- وعلى القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٩ بتنظيم الرقابة على الأسواق والأدوات المالية غير المصرفية ،
- وعلى قرار رئيس الجمهورية رقم ١٧٧ لسنة ٢٠١٢ بتنظيم وزارة الاستثمار،
- وعلى قرار رئيس الجمهورية رقم ٣٧٩ لسنة ٢٠١٥ بتشكيل الوزارة المعدل بقرار رئيس الجمهورية رقم ١٢٧ لسنة ٢٠١٦؛
- وعلى قرار رئيس الجمهورية رقم ٣٨٧ لسنة ٢٠١٥ بتفويض رئيس مجلس الوزراء في بعض الاختصاصات وبأن يكون هو الوزير المختص بتطبيق أحكام القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٩.
- وعلى قرار السيد رئيس مجلس الوزراء رقم ٩٠٩ لسنة ٢٠١١ بتشكيل لجنة لمراجعة معايير المحاسبة المصرية والمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخري،
- وعلى قرار السيد رئيس مجلس الوزراء رقم ٢٥٧٣ لسنة ٢٠١٥ بشأن تفويض وزير الاستثمار فـي مباشـرة اختصاصـات الـوزير المخـتص بتطبيـق أحكـام القـانون رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٩ المشار إليه،
- وعلى قرار وزير الاستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٩ بشأن معايير المحاسبة المصرية.
- وعلى قرار رئيس مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم ٢٢٠ لسنة ٢٠١٤ بتشكيل لجنة لمراجعة معايير المحاسبة المصرية والمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخري،
- وعلى القرار الوزاري رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ بإصدار معايير المحاسبة المصرية المعدلة،
- وعلى كتاب السيد الأستاذ رئيس الهيئة العامة للرقابة المالية المؤرخ ٢٠١٦/٤/١٩.



وزارة الاستثمار
الــوزيــرة

قــــرر

(المادة الأولى)

يضاف إلى معايير المحاسبة المصرية المعدلة معيار المحاسبة المصري رقم (٤٦) بأحكام المرحلة الانتقالية لبعض معايير المحاسبة المصرية المعدلة.

(المادة الثانية)

ينشر هذا القرار فى الوقائع المصرية ، ويعمل به اعتبارا من اليوم التالي لتاريخ نشره.



وزيــرة الاستثمار
داليا خورشيد
داليـــا خــورشــيد

صدر فى: ١٥ / ٥ /٢٠١٦

أسئلة على الفصل الثانى

١- قم بإعداد قائمة بأهم معايير المحاسبة المصرية المعدلة لسنة ٢٠١٥ ؟

٢- وضح أهم ملامح معايير المحاسبة المصرية المعدلة لسنة ٢٠١٥ ؟

٣- ماهى أهم نقاط الإختلاف عن المعايير الدولية التى جاءت بمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) عرض القوائم المالية ؟

٤- وضح نقاط الإختلاف عن المعايير الدولية التى جاءت بمعيار المحاسبة المصرى رقم ٢٠ القواعد والمعاييرالمحاسبية المتعلقة بعمليات التأجيرالتمويلى ؟

٥- ما هى أهم الإختيارات التى تم إستبعادها من المعايير المصرية الآتية :

- معيار المحاسبة المصرى رقم (١) عرض القوائم المالية .
- معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) الأصول الثابتة وأهلاكاتها .
- معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) القوائم المالية المستقلة .



الفصل الثالث

دراسة تحليلية لمعايير المحاسبة المصرية المعدلة حتى عام ٢٠١٦

أهداف الفصل:

يهدف هذا الفصل إلى أن يتمكن القارئ من فهم الآتى:

- **حصر لمعايير المحاسبة المصرية المعدلة .**
- **هدف ونطاق وتطبيق كل معيار .**
- **آخر المستجدات على معايير المحاسبة المصرية المعدلة .**

الفصل الثالث

دراسة تحليلية لمعايير المحاسبة المصرية المعدلة حتى عام ٢٠١٦

تمهيد :

نصت المادة ٥٨ من اللائحة التنفيذية لقانون سوق الأوراق المالية رقم ٩٥ لسنة ٩٢ تنفيذاً لمتطلبات المادة رقم ٥ من القانون على أن "يتم إعداد التقارير عن نشاط الشركات المساهمة والتوصية بالأسهم ونتائج أعمالها والقوائم المالية لها وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

هذا وقد كان الإصدار الأول لمعايير المحاسبة المصرية (المعايير) بموجب قرار وزير الإقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧،كانت تتكون من ٢٠ معيار،وتم إلغاءها بموجب قرار وزير الإستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ حيث تم إصدار اول معايير تتفق مع معايير إعداد التقارير المالية الدولية (المعايير الدولية) وكانت تشتمل على تمهيد والإطار و٣٥ معيار،ثم صدر قرار وزير الإستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ فى ٢٠١٥/٧/١٠،بتعديل القرار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ بشأن إصدار معايير المحاسبة المصرية،بموجب القرار فإنه يعمل بهذه المعايير والتى تشتمل على تمهيد الإطار و٣٨ معيار إعتباراً من أول يناير ٢٠١٦ ،كما صدر معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٦) بشأن الأحكام الإنتقالية لمعايير المحاسبة المصرية .

وقد تم وضع إطار لإعداد القوائم المالية لتحقيق الأغراض التالية :

١- مساعدة لجنة وضع المعايير فى تطوير معايير محاسبية مصرية جديدة أو تعديل المعايير المحاسبية القائمة .

٢- مساعدة لجنة وضع المعايير فى تحقيق التوافق بين الأنظمة والمعايير المحاسبية وإجراءات عرض القوائم المالية ووضع أساس لتقليل المعالجات المحاسبية البديلة المسموح بها فى معايير المحاسبة المصرية .

٣- مساعدة معدى القوائم المالية فى تطبيق معايير الحاسبة المصرية .

٤- مساعدة مرجعى الحسابات فى إبداء الرأى حول مدى الإلتزام فى إعداد القوائم المالية بمتطلبات معايير المحاسبة المصرية .

ولا يعد الإطار بمثابة معيار محاسبى مصرى وفى حالة حدوث تعارض بين هذا الأطار وبين معيارالمحاسبة المصرى فإن متطلبات المعيارالمحاسبى هى التى تطبق

ونتناول فى هذا الفصل ملخص لمعايير المحاسبة المصرية المعدلة لعام ٢٠١٥ والصادرة فى عام ٢٠١٦ .

المعيار المحاسبى المصرى رقم (١)
عرض القوائم المالية

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى شرح أسس عرض القوائم المالية ذات الأغراض العامة لضمان إمكانية مقارنة القوائم المالية الحالية للشركة بقوائمها المالية عن الأعوام السابقة وبالقوائم المالية للمنشآت الأخرى عن نفس العام .

ومن أجل تحقيق هذا الهدف، يحدد هذا المعيار الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية ويقدم إيضاحاً لهيكلها والحد الأدنى لمكونات القوائم المالية المطلوبة ، ويتم تناول كل ما يتعلق بالاعتراف بالمعاملات والأحداث الخاصة وقياسها والإفصاح عنها فى معايير محاسبة مصرية أخرى.

نطاق تطبيق هذا المعيار

يطبق هذا المعيارعلى كل القوائم المالية ذات الأغراض العامة المعدة والمعروضة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

ولايسرى هذا المعيار على المراكز المالية الدورية المختصرة - والمعدة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٠) - وبالنسبة للمنشآت التى ليس لها حقوق ملكية مثل صناديق الإستثمار يطبق عليها متطلبات العرض الخاصة بالمعيار رقم (٢٥) الأدوات المالية - العرض .

الغرض من القوائم المالية

تمثل القوائم المالية للمنشأة عرضاً هيكلياً ذا طابع مالي لمركزها المالي وما أنجزته من معاملات ، وتهدف القوائم المالية ذات الأغراض العامة إلى توفير المعلومات عن المركز المالي ونتائج النشاط والتدفقات النقدية التي تفيد قطاعاً عريضاً من مستخدمي القوائم المالية فى اتخاذ القرار،كما تساعد أيضاً في إظهار نتائج استخدام الإدارة للموارد المتاحه لها .

ولتحقيق هذا الهدف فإن القوائم المالية تعطي بيانات عن الآتي :

(أ) لأصول

و (ب)الالتزامات

و (ج) حقوق الملكية

و (د) الإيرادات والمصروفات متضمنة الأرباح والخسائر

و (هـ) التغيرات الأخرى فى حقوق الملكية

و (و) التدفقات النقدية

وتساعد هذه المعلومات - بالإضافة إلى المعلومات الأخرى الواردة في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية - مستخدمى القوائم المالية في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وخاصة توقيت واحتمالية توليد هذه التدفقات النقدية.

المبادئ العامة ذات العلاقة بعرض القوائم المالية

- العرض والإفصاح العادل والإلتزام بمعايير المحاسبة المصرية .
- الإستمراية .
- أساس الإستحقاق .
- الأهمية النسبية .
- المقاصة بين مفردات القوائم المالية .
- فترة القوائم المالية .
- الثبات فى العرض .
- المعلومات المقارنة .

مكونات القوائم المالية

الغرض من إعداد القوائم المالية هو توفير معلومات عن المركز المالى ونتائج النشاط والتدفقات النقدية التى تفيد مستخدمى القوائم المالية فى إتخاذ القرار،كما تساعد فى إظهار نتائج إستغلال الإدارة للموارد المتاحة لها،وتشمل القوائم المالية عادة على :

♦ قائمة المركز المالى (الميزانية) .

♦ قائمة الدخل .

♦ قائمة الدخل الشامل .

♦ قائمة التدفقات النقدية .

♦ الإيضاحات المتممة .

وتقع مسئولية إعداد وعرض القوائم المالية على مجلس إدارة المشأة أو الجهاز الإدارى المفوض للمنشأة .

التقارير الإضافية التى تقوم الإدارة بإعدادها - بخلاف القوائم المالية

تقرير منفصل عن القوائم المالية يشتمل على إستعراض للصورة العامة للأداء المالى والمركز المالى للمنشأة وظروف حالات عدم التأكد،ويجب أن يشتمل على الحد الأدنى المنصوص فى القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية والقواي الأخرى المنظمة لهذه الأمور .

المعلومات التى الواجب عرضها بصورة بارزة ومكررة فى القوائم المالية والإيضاحات المتممة

■ أسم المنشأة أوأى وسيلة أخرى للتعريف بها .

■ تحديد ما إذا كانت القوائم تخص منشأة بمفردها أو مجموعة من المنشآت .

■ تحديد تاريخ المركز المالى والفترة التى تغطيها القوائم المالية .

■ عملة العرض .

■ مستوى التقريب أو الدقة المستخدمة فى العرض (بالجنيه،بالألف جنيه،بالمليون) .

ويتم الوفاء بذلك من خلال عرض عناوين الصفحات ورؤوس الأعمدة فى كل صفحة من صفحات القوائم المالية .

هذا ويجب إصدار القوائم المالية مرة على الأقل فى السنة،أو فى الظروف الدورية المحددة طبقاً للقانون أو طبقاً لما يصدر من قرارات من الجهة الإدارية المختصة .

وإذا إضطرت المنشأة إلى إصدار قوائم مالية عن فترة أطول أو أقل من السنة فيجب عليها ـ فضلاً عن الإفصاح عن الفترة التى تغطيها القوائم المالية ـ الإفصاح عن سبب إصدار القوائم المالية عن فترة أقل أو أطول من السنة المالية،والتأكيد على عدم قابلية مقارنة المبالغ المقارنة المدرجة فى قوائم الدخل والتغيرات فى حقوق الملكية والتدفقات النقدية والإيضاحات المتعلقة بها،على سبيل المثال تعديل بداية السنة المالية ونهايتها كما حدث فى المنشآت الرياضية إعتباراً من السنة المالية ٢٠١٤ / ٢٠١٥ بتعديل تاريخ إصدار القوائم المالية من ٣٠ يونيو إلى ٣١ ديسمبر يجب على المنشأة إصدار قوائم مالية عن المدة من تاريخ إنتهاء السنة المالية قبل التعديل إلى تاريخ بداية السة المالية بعد التعديل .

كذلك يجوز إطالة السنة المالية الأولى للشركة بشرط ألا تجاوز التاريخ المحدد لنهاية السنة المالية التالية للسنة التى تم فيها التأسيس .

التعاريف الهامة التى يشتمل عليها المعيار

القوائم المالية ذات الأغراض العامة: هى القوائم المعدة لإستيفاء إحتياجات المستخدم الذى لا يكون فى وضع يسمح له بطلب تقارير تعد خصيصاً للوفاء بمتطلبات خاصة،وتشتمل القوائم المالية ذات الأغراض العامة على التقارير ذات صفة العموم كالتقارير السنوية ونشرات الإكتتاب،هذا ويمكن لمنشآت قطاع الأعمال العام للمؤسسات التى لا تهدف إلى تحقيق الربح تطبيق متطلبات هذا المعيار على أن تقوم بشرح بنود القوائم المالية أو القوائم المالية ذاتها مع إمكانية إضافة مكونات أخرى لها .

التطبيق غير العملى: يعد تطبيق أحد المعايير غير عملى عندما تعجز المنشأة عن تطبيقه بعد بذل المجهودات المعقولة لتطبيقه .

معايير المحاسبة المصرية: هى تلك المعايير والتفسيرات التى تستخدم فى إعداد القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها وفى المعالجات المحاسبية لبنود القوائم المالية .

التحريف أو الحذف الهام نسبياً: يعد التحريف أو الحذف ببنود القوائم المالية ذو أهمية نسبية إذا ما كان يؤثر بصورة منفردة أو مجتمعة على القرارت الإقتصادية لمستخدمى القوائم المالية،ويعتمد تحديد الأهمية النسبية على الحكم الشخصى لمتخذى القرار على طبيعة وحجم التحريف أو الحذف فى ضوء الظروف المحيطة،ومن الممكن أن يكون طبيعة أو حجم البند أو كلاهما هو العامل المحدد لتلك الأهمية النسبية .

المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢)

المخزون

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى شرح المعالجة المحاسبية للمخزون . ويعتبر تحديد مقدار التكلفة التى تثبت كأصل و ترحل من فترة إلى أخرى حتى يتم تحقيق الإيراد المقابل هى القضية الأساسية فى المعالجة المحاسبية للمخزون . ويوفر هذا المعيار إرشادا عملياً لتحديد التكلفة وما سيتتبع ذلك من الاعتراف بها كمصروفات بما فى ذلك أى تخفيض فى القيمة للوصول إلى صافى القيمة البيعية . كما أنه يوفر إرشادات عن طرق حساب التكلفة التى تستخدم لتحميل التكاليف على المخزون

نطاق المعيار

يطبق هذا المعيار على كافة أنواع المخزون فيما عدا ما يلى :

(أ) الأعمال تحت التنفيذ فى عقود الإنشاءات بما فى ذلك عقود الخدمات المباشرة المتعلقة بها (معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) الخاص بعقود الإنشاءات).

(ب) الأدوات المالية (معايير المحاسبة المصرية أرقام ٢٥ ,٢٦ , ٤٠) .

(جـ) الأصول البيولوجية (الثروات الحيوانية والزراعية) المتعلقة بالنشاط الزراعى والمنتجات الزراعية عند الحصاد (معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) .

ولا تنطبق أسس القياس الواردة بهذا المعيار على المخزون الذى يحتفظ به منتجى المحاصيل الزراعية ولا على منتجات الغابات والمحاصيل الزراعية بعد حصادها والمناجم والمحاجرومنتجاتها وحيث تقاس هذه المنتجات بصافى القيمة البيعية وفقاً للممارسة المتعارف عليها فى هذه الصناعات وعند قياس هذا المخزون بصافى القيمة البيعية يتم الاعتراف بالتغير فى قيمة المخزون بقائمة

الدخل فى الفترة التى حدث فيها ذلك التغير،أما بالنسبة للسماسرة المتاجرون المتعاملون فى السلع الأولية والذين يقومون بقياس المخزون بالقيمة العادلة مخصوماً منها المصروفات البيعية يتم الاعتراف بالتغير فى قيمة المخزون فى قائمة الدخل فى الفترة التى حدث فيها ذلك التغير .

المخزون المشار إليه فى الفقرة "٣أ" يقاس بصافى القيمة البيعية فى مرحلة معينة من مراحل الإنتاج. ويطبق هذا على سبيل المثال عندما يتم حصاد المحاصيل الزراعية أو عندما يتم استخراج المعادن من المناجم على أن يكون بيعها مؤكداً وفقاً لعقد شراء مستقبلى أو ضمان حكومى أو عندما يكون السوق مستقراً ومتجانسا بحيث تكون مخاطر عدم القدرة على البيع ضئيلة،لا تسرى متطلبات القياس الواردة فى هذا المعيار على هذا النوع من المخزون .

التجار السماسرة هم من يقومون بشراء أو بيع السلع الأولية لصالح الغير أو لمصلحتهم والمخزون المشار إليه فى الفقرة "٣ب" يتم اقتناؤه لغرض بيعه فى المستقبل القريب وتحقيق ربح من التقلبات فى السعر أو العمولات. وعندما يتم تقييم هذا المخزون بالقيم العادلة مخصوماً منها المصروفات البيعية لا تسرى متطلبات القياس الواردة فى هذا المعيار على هذا النوع من المخزون.

تعريفات

<u>المخزون:</u> هو أصل يحتفظ به بغرض البيع ضمن النشاط العادى للمنشأة أو فى مرحلة الإنتاج ليصبح قابلاً للبيع أو فى شكل مواد خام أو مهمات تستخدم فى مراحل الإنتاج أو فى تقديم الخدمات .

<u>صافى القيمة البيعية :</u> هو السعر التقديرى للبيع من خلال النشاط العادى ناقصاً التكلفة التقديرية للإتمام وكذلك أية تكلفة أخرى يستلزمها إتمام عملية البيع .

<u>القيمة العادلة:</u> هى السعر الذى يتم إستلامه من بيع أصل أو دفعة لنقل إلتزام فى معاملة منتظمة بين المشاركين فى السوق فى تاريخ القياس،بما يعنى القيمة التى يمكن تبادل نفس المخزون بها بين بائع ومشترى ذوى رغبة فى التبادل وعلى بينة من الحقائق بالسوق .

<u>صافى القيمة الإستردادية:</u> هو صافى القيمة الذى من المتوقع أن تحققه المنشأة من بيع المخزون فى إطار نشاطها المعتاد .

قياس المخزون: يجب قياس المخزون على أساس التكلفة أو صافى القيمة البيعية أيهما أقل .

والمقصود بالتكلفة كافة تكاليف الشراء وتكاليف التشكيل والتكاليف الأخرى التى تتحملها المنشأة للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة .

تكاليف الشراء

تتمثل تكلفة الشراء فى العناصر والمفردات التالية :

١- ثمن الشراء

٢- الرسوم الجمركية على البنود المستوردة منها والضرائب والرسوم الأخرى (غير تلك التى تستردها المنشأة فيما بعد من الجهة الإدارية) .

٣- تكاليف النقل والمناولة .

٤- التكاليف الأخرى المتعلقة بإقتناء مفردات من المخزون .

ويراعى إستبعاد الخصم التجارى والتخفيضات المشابهة عند تحديد تكلفة الشراء.

تكاليف التشكيل

هى التكاليف المرتبطة بصورة مباشرة بالوحدات المنتجة والمتمثلة فيما يلى :

● العمالة المباشرة .

● الجزء المحمل من التكاليف غير المباشرة الثابتة والمتغيرة التى تتحملها المنشأة فى سبيل تشكيل المواد الخام وتصنيع المنتجات التامة،ونظراً لعدم إمكانية تحديد تكاليف التشكيل لكل منتج على حده فإنه يتم توزيعها بين المنتجات بإستخدام أساس منطقى يتصف بالثبات وبصفة عامة فإنه يمكن فى هذه الحالة إجراء ما يلى :

- يتم التوزيع على أساس القيمة النسبية للمبيعات لكل منتج إما فى مرحلة الإنتاج التى يمكن عندها فصل كل منتج على حده أو عند تمام الإنتاج .
- يتم تحديد قيمة المنتجات التابعة على أساس صافى قيمتها البيعية،ونظراً لتدنى هذه القيمة فإنها تخفض من تكلفة المنتج الرئيسى .

تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة: يتم تحميل تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة للإنتاج على تكاليف التشكيل بناء على الطاقة العادية للإنتاج وتعرف الطاقة العادية

بأنها الإنتاج المتوقع تحقيقه فى المتوسط على مدار فترات أو مواسم عديدة فى ظل الظروف العادية مع الأخذ فى الاعتبار مقدار الطاقة المفقودة الناتجة عن الصيانة المخطط لها مسبقاً ويمكن استخدام مستوى الإنتاج الفعلى إذا ما تساوى تقريباً مع الطاقة العادية للإنتاج . لا يتم زيادة مقدار التكاليف غير المباشرة الثابتة للإنتاج المحملة على كل وحدة منتج كنتيجة لانخفاض مستوى الإنتاج أو نتيجة لوجود طاقة عاطلة . ويتم تحميل التكاليف غير المباشرة غير المحملة للإنتاج كمصاريف فى الفترة التى أنفقت فيها، وتخفض قيمة التكاليف غير المباشرة الثابتة المحملة على كل وحدة منتج فى الفترات التى يكون فيها مستوى الإنتاج مرتفعاً بشكل غير طبيعى حتى لا يكون المخزون مقيماً بأعلى من تكلفته . وتحمل التكاليف غير المباشرة المتغيرة لكل وحدة منتج على أساس الاستخدام الفعلى للطاقة الإنتاجية .

قد ينتج عن العملية الإنتاجية خروج أكثر من منتج فى نفس الوقت – فعلى سبيل المثال – عندما يتم إنتاج منتجات مشتركة أو عند إنتاج منتج رئيسى ومنتج فرعى وعندما لا يمكن تحديد تكاليف التشكيل لكل منتج على حدة فإنه يتم توزيعها بين المنتجات باستخدام أساس منطقى يتصف بالثبات .

وقد يكون التوزيع – مثلاً – على أساس القيمة النسبية لمبيعات كل منتج إما فى المرحلة الإنتاجية التى يمكن عندها فصل كل منتج على حدة أو عند إتمام الإنتاج. وبطبيعة الحال فإن معظم المنتجات التابعة تكون ذات قيمة متدنية وفى هذه الحالة فإنه يتم تحديد قيمتها على أساس صافى القيمة البيعية لهذه المنتجات وتخفض بها تكلفة المنتج الرئيسى وينتج عن ذلك أن تصبح قيمة المنتج الرئيسى لا تختلف كثيراً عن تكلفته .

<u>التكاليف الأخرى</u> : تتضمن تكلفة المخزون التكاليف الأخرى التى يتم تحملها للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة فعلى سبيل المثال قد يكون من الملائم أحياناً تحميل التكاليف غير المباشرة التى لا ترتبط بالإنتاج أو تكاليف تصميم المنتجات لعملاء محددين ضمن تكلفة المخزون.

ومن أمثلة التكاليف التى لا تحمل على تكلفة المخزون وتعتبر مصروفات فى الفترة التى تخصها:

(أ) الفاقد غير الطبيعى فى المواد أو العمالة أو تكاليف الإنتاج الأخرى.

(ت) تكلفة التخزين إلا اذا كانت ضرورية لعملية الإنتاج قبل مرحلة إنتاجية أخرى .

(جـ) المصاريف الإدارية التى لا تسهم فى الوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة .

(د) تكاليف البيع .

يجوز تحميل المخزون بتكلفة الاقتراض فى ظروف محدودة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٤) والخاص بتكاليف الاقتراض .

عند شراء مخزون بالأجل بشروط تنطوى على تسهيل ائتمانى، فيتم الاعتراف بمقدار الفرق بين سعر الشراء فى ظل ظروف ائتمانية عادية وبين المبلغ المدفوع كمصروفات فوائد على فترة الائتمان .

<u>تكلفة المخزون فى المنشآت الخدمية:</u> **يتم قياس المخزون لدى المنشآت الخدمية بتكلفة إنتاجه وتتكون تكلفة المخزون فى المنشآت الخدمية بصفة أساسية من تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى للموظفين القائمين مباشرة على تقديم الخدمة بما فى ذلك المشرفين والمصاريف غير المباشرة المتعلقة بتلك الخدمة،ولا يتم تحميل تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى المتعلقة بالبيع وتكاليف العمالة الإدارية ضمن تكلفة المخزون وتحمل كمصروفات على الفترة التى تحققت خلالها.**

يجب ألا تتضمن تكلفة المخزون بالمنشآت الخدمية هامش الربح أو التكاليف الإدارية الأخرى غير المتعلقة بتقديم تلك الخدمات بالرغم من أنها عادة ما تكون أحد العناصر عند تحديد سعر الخدمة.

<u>تكلفة الحاصلات المحصودة من الأصول البيولوجية:</u> **يتم الاعتراف الأولى بالمخزون من الحاصلات الناتجة من أصل بيولوجى مملوك للمنشأة فى تاريخ الحصاد بالقيمة العادلة بعد خصم التكلفة التقديرية للبيع فى وقت الحصاد وتعتبر هذه القيمة هى تكلفة المخزون فى تاريخ تطبيق هذا المعيار وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) الخاص بالزراعة .**

<u>الطاقة العادية للإنتاج:</u> **هى الإنتاج المتوقع تحقيقه فى المتوسط على مدار فترات أو مواسم عديدة فى ظل الظروف العادية مع الأخذ فى الإعتبار مقدار الطاقة المفقودة الناتجة عن الصيانة المخطط لها،ولايؤثر إنخفاض مستوى الإنتاج بسبب وجود طاقة عاطلة على تحميل التكاليف غيرالمباشرة الثابتة على تكاليف التشكيل،ومن ثم فإنه لا يتم زيادة التكاليف المحملة بهذا الأثر،بينما إرتفاع مستوى الإنتاج بصورة غير طبيعية على تحميل التكاليف غير المباشرة الثابتة يؤدى إلى تخفيض التكاليف**

المحملة على كل وحدة منتج حتى لا يتم تقييم المخزون بقيمة تزيد عن تكلفته،هذا ويتم معالجة التكاليف غيرالمباشرة وغير المحملة على الإنتاج كمصروفات للفترة .

المعيار المحاسبى المصرى رقم (٤)

قائمة التدفقات القدية

هدف المعيار

إلزام المنشأة بتقديم معلومات عن التغيرات التاريخية في النقدية وما في حكمها للمنشأة وذلك عن طريق قائمة التدفق النقدي والتي تبوب التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل .

نطاق المعيار

يجب على المنشأة إعداد قائمة التدفق النقدى وفقا لمتطلبات هذا المعيار وينبغي عرض هذه القائمة كجزء متمم لقوائمها المالية لكل فترة يتم عنها عرض القوائم المالية للمنشأة .

أهمية التدفقات النقدية بالسبة لمستخدمى القوائم المالية:

يهتم مستخدموا القوائم المالية لمنشأة ما بالتعرف على الكيفية التي تعتمد عليها المنشأة في توليد واستخدام النقدية وما فى حكمها،هذا وتوفر هذه القائمة - إلى جانب باقى القوائم المالية - المعلومات التى تمكن مستخدمى تلك القوائم من :

- ♦ تقييم التغيرات التى تحدث فى صافى أصول المنشأة .
- ♦ تقييم التغيرات التى تحدث فى الهيكل المالى للمنشأة .
- ♦ تقييم التغيرات التى تؤثر فى درجة السيولة والقدرة على سداد الديون .
- ♦ تقييم قدرة المنشأة على التحكم فى مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية لتحقيق التوافق والملاءمة مع الظروف والأحداث المتغيرة .
- ♦ تقييم مقدرة مقدرة المنشأة على توليد النقدية وما فى حكمها .
- ♦ إعداد نماذج لتقييم مقارنة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية للمنشآت المختلفة .
- ♦ إجراء المقارنة عن أداء تشغيل المنشآت المختلفة،وذلك بإعتبار أن هذه القائمة تستبعد أثار إستخدام المعالجات المحاسبية المختلفة لنفس المعاملات والأحداث .

♦ تقدير قيمة وتوقيت ومدى تأكد تحقق التدفقات النقدية المستقبلية .

♦ فحص مدى دقة التقديرات السابق إعدادها للتدفقات النقدية المستقبلية .

♦ إختبار العلاقة بين الربحية وصافى التدفقات النقدية وآثر تغير الأسعار .

تعريفات

النقدية: تتضمن النقدية بالصندوق والودائع تحت الطلب .

ما فى حكم النقدية: الإستثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة والتى يمكن تحويلها إلى نقدية محددة ويكون خطر تعرضها لخطر التغير فى قيمتها ضئيلاً،ووفقاً لهذا المعيار فإن أساس الحكم على إستثمارات معينة بأنها قصيرة الأجل كون تاريخ إستحقاقها فى حدود ثلاثة أشهر فأقل من تاريخ الإقتناء،ويعتبر السحب على المكشوف أحد مكونات النقدية وما فى حكمها،ومن ثم فإنه لا يدرج ضمن أنشطة التشغيل كما لا يدرج ضمن أنشطة التمويل .

● لا تعتبر هذه الحركة بين بنود النقدية أوما فى حكمها من قبيل التدفقات النقدية،ومن ثم فلا تدرج ضمن تدفقات أنشطة التشغيل والإستثمار والتمويل .

● لا يمكن إعتبار الأسهم العادية من قبيل المفردات التى فى حكم النقدية بإعتبار أنه ليس لها تاريخ إستحقاق معين،أما إذا كان للأسهم تاريخ إستحقاق معين (وفى حدود ثلاثة أشهر من تاريخ الإقتناء) فإنها فى هذه الحالة تعد من قبيل المفردات التى فى حكم النقدية .

التدفقات النقدية : هى التدفقات النقدية وما في حكمها الداخلة والخارجة .

أنشطة التشغيل : هى الأنشطة الرئيسية المنتجة للإيراد للمنشاة،والأنشطة الأخرى التي لا تمثل أنشطة استثمارأو تمويل .

أنشطة الاستثمار : هى أنشطة اقتناء واستبعاد الأصول طويلة الأجل والاستثمارات الأخرى التي لا تدخل في حكم النقدية .

أنشطة التمويل : هى الأنشطة التي ينتج عنها تغييرات في حجم ومكونات حقوق الملكية والاقتراض بالمنشأة .

عرض قائمة التدفقات النقدية

يجب أن تعرض قائمة التدفق النقدى التدفقات النقدية خلال الفترة مبوبة على كل من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل،وبحيث يوفر هذا التبويب لمستخدمى القوائم المالية أساساً لتقديرأثركل من هذه الأنشطة على المركز المالى للمنشأة وأرصدتها النقدية وما فى حكمها .

التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل

يجب على المنشأة أن تعرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل بإستخدام أى من الطريقة المباشرة والتى يتم بمقتضاها الإفصاح عن التبويبات الرئيسية للمقبوضات والمدفوعات النقدية بالإجمالى،أوالطريقة غيرالمباشرة والتى يتم بمقتضاه تعديل صافى الربح أوالخسارة بآثار المعاملات ذات الطبيعة غيرالنقدية والمؤجلات والإستحقاقات الناشئة عن مقبوضات أو مدفوعات تشغيل ماضية أو مستقبلية بالإضافة إلى تسوية بنود الإيرادات والمصروفات التابعة للتدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية والتمويلية .

وتعتبر هذه التدفقات بمثابة مؤشر رئيسى عن مقدرة عمليات المنشأة على توليد تدفقات نقدية تكفى للوفاء بالأغراض التالية :

- □ سداد القروض .
- □ الإحتفاظ بالقدرة التشغيلية للمنشأة .
- □ سداد توزيعات أرباح المساهمين .
- □ الحصول على إستثمارات جديدة دون اللجوء إلى مصادر خارجية للتمويل .

تنتج التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل من المعاملات والأحداث الأخرى التى تدخل فى تحديد صافى الربح أو الخسارة،ومن أمثلة التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة التشغيل :

(أ) المقبوضات النقدية من بيع البضائع وتقديم الخدمات .

(ب) المقبوضات النقدية من الإتاوات والأتعاب والعمولات والإيرادات الأخرى .

(جـ) المدفوعات النقدية للموردين سداداً لقيمة بضائع وخدمات .

(د) المدفوعات النقدية إلى العاملين ونيابة عنهم .

(هـ) المقبوضات والمدفوعات النقدية من وإلى منشأة التأمين عن الأقساط والمطالبات والاشتراكات السنوية والمزايا الأخرى.

(و) المدفوعات النقدية أو استردادات ضرائب الدخل إلا إذا أمكن تحديد أنهما مرتبطتان بأنشطة التمويل والاستثمار على وجه الخصوص .

قد ينشأ عن بعض المعاملات ربح أو خسارة مثل ما ينتج من بيع أصل من الأصول الثابتة والذي يتم أخذه في الاعتبار عند تحديد صافى الربح أو الخسارة ومع ذلك فإن التدفقات النقدية المتعلقة بمثل هذه المعاملات تمثل تدفقات نقدية من أنشطة الاستثمار .

قد تحتفظ المنشأة بأسهم وسندات وقروض لأغراض التعامل أو المتاجرة فيها، وفى هذه الحالة فإنها تكون مماثلة للمخزون الذي يتم اقتناؤه لإعادة بيعه. لذلك فإن التدفقات النقدية التي تنشأ من شراء أو بيع الأوراق المالية التي يتم التعامل أو المتاجرة فيها يتم تبويبها على أنها أنشطة تشغيل. وبالمثل فإن الدفعات النقدية والقروض التي تمنحها المؤسسات المالية يتم تبويبها عادة كأنشطة تشغيل حيث إنها تتعلق بنشاط توليد الإيراد الرئيسي لهذه المنشاة .

<u>التدفقات النقدية من أنشطة الإستثمار</u>

يعتبر الإفصاح المستقل للتدفقات النقدية الناشئة من أنشطة الاستثمار مهما حيث إن هذه التدفقات النقدية تمثل مدى الإنفاق الذي تم للحصول على أصول من أجل توليد دخل مستقبلي وتدفقات نقدية، والأمثلة على التدفقات النقدية الناشئة من أنشطة الاستثمار هى :

(أ) المدفوعات النقدية لاقتناء أصول ثابتة وأصول غير ملموسة وأصول أخرى طويلة الأجل وتتضمن هذه المدفوعات ما يتعلق منها بتكاليف التطوير المرسملة وتكاليف الأصول الثابتة التي تم إنشاؤها بالموارد الذاتية.

(ب) المقبوضات النقدية من بيع الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة والأصول الأخرى طويلة الأجل .

(جـ) المدفوعات النقدية لاقتناء أسهم أو سندات في منشآت أخرى والحصص في الشركات المشتركة (بخلاف المدفوعات لتلك الأوراق المالية والتي تعتبر في حكم بنود النقدية، أو تلك التي تحتفظ بها لإغراض التعامل أو المتاجرة فيها) .

(د) المقبوضات النقدية من بيع أسهم أو سندات بمنشآت أخرى والحصص في الشركات المشتركة (بخلاف المقبوضات عن تلك السندات والتي تعتبر في حكم بنود النقدية وتلك التي يحتفظ بها لإغراض التعامل أو المتاجرة فيها) .

(هـ) المدفوعات النقدية والقروض الممنوحة لأطراف أخرى (بخلاف الدفعات النقدية والقروض الممنوحة عن طريق المؤسسات المالية) .

(و) المقبوضات النقدية من تحصيل الدفعات النقدية والقروض الممنوحة لأطراف أخرى (بخلاف الدفعات النقدية والقروض الممنوحة عن طريق المؤسسات المالية).

(ز) المدفوعات النقدية لشراء عقود آجلة وعقود مستقبلية وعقود اختيارية وعقود مقايضة ما لم تكن هذه العقود يحتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة فيها، أو المدفوعات التي تبوب على أنها أنشطة تمويلية .

(حـ) المقبوضات النقدية من عقود آجلة وعقود مستقبلية وعقود اختيارية وعقود مقايضة ما لم تكن هذه العقود يحتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة فيها، أو المدفوعات التي تبوب على أنها أنشطة تمويلية .

عندما يتم المحاسبة عن العقود على أساس أنها تغطى مخاطر مركز محدد فإن التدفقات النقدية لهذه العقود تبوب بنفس أسلوب تبويب التدفقات النقدية للمركز الذي يتم تغطية مخاطره .

التدفقات النقدية من أنشطة التمويل

يعتبر الإفصاح المستقل للتدفقات النقدية الناشئة من أنشطة التمويل مهما لأنه يساعد على التنبؤ باحتياجات مقدمي رأس المال للمنشأة من التدفقات النقدية المستقبلية والأمثلة على التدفقات النقدية الناشئة من أنشطة التمويل هى :

(أ) المقبوضات النقدية الناشئة من إصدار الأسهم أو أدوات الملكية الأخرى.

(ب) المدفوعات النقدية للملاك لاقتناء أو استرداد أسهم المنشاة .

(جـ) المقبوضات النقدية من إصدار أدوات المديونية والقروض وأوراق الدفع والسندات والرهونات والسلفيات الأخرى قصيرة الأجل .

(د) السداد النقدى للمبالغ المقترضة.

(هـ) المدفوعات النقدية التي يدفعها المستأجر لتخفيض الالتزام القائم المتعلق بالتأجير التمويلى .

المعيار المحاسبى المصرى رقم (٥)

السياسات المحاسبية والتغيرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى ما يلى :

أ- تحديد أسس اختياروتغييرالسياسات المحاسبية .

ب- تحديد المعالجة المحاسبية والإفصاح المتعلق بما يلى :

- **التغييرات فى السياسات المحاسبية**
- **التغييرات فى التقديرات المحاسبية**
- **تصحيح الأخطاء**

جـ- دعم وتعزيز موضوعية و درجة الثقة فى القوائم المالية للمنشأة و إمكانية مقارنة هذه القوائم المالية مع القوائم المالية للفترات الزمنية المختلفة ومع القوائم المالية للمنشآت الأخرى .

يشتمل هذا المعيار على المتطلبات المتعلقة بالإفصاح عن التغيرات فى السياسات المحاسبية فقط،أما متطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية فهى مذكورة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (١) .

نطاق تطبيق هذا المعيار

يسرى هذا المعيار على ما يلى :

*** اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية .**

*** المحاسبة عن التغييرات فى السياسات المحاسبية .**

*** المحاسبة عن التغييرات فى التقديرات المحاسبية .**

*** المحاسبة عن تصحيح أخطاء الفترات السابقة .**

لايتناول هذا المعيار الآثار الضريبية المتعلقة بتصحيح أخطاء الفترات السابقة والتسويات الخاصة بتطبيق التغيرات فى السياسات المحاسبية حيث تم تناول هذه الآثارالضريبية فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) الخاص بضريبة الدخل .

تعريفات

السياسات المحاسبية : هى المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التى تقوم المنشأة بتطبيقها عند إعداد وعرض القوائم المالية .

التغيير فى التقدير المحاسبى : هو تعديل القيمة الدفترية لأى أصل أوإلتزام أوتعديل قيمة الإهلاك الدورى لأى أصل وينشأ هذا التعديل عن تقديرالموقف الحالى و المنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بالأصول والالتزامات،وينشأ التغيير فى التقديرات المحاسبية من المعلومات والتطورات الجديدة وبالتالى فلا تعد هذه التغييرات تصحيحاً لأخطاء .

الأهمية النسبية : يعتبر حذف أوتحريف البنود هاماً إذا كان لهذا الحذف أو التحريف منفرداً أو مجمعاً تأثيرعلى القرارات الاقتصادية التى تتخذ بناء على استخدام القوائم المالية،وتعتمد الأهمية النسبية على حجم وطبيعة الخطأ أوالتحريف الذى تم تحديده فى الظروف المحيطة وقد يكون حجم أوطبيعة البند أوكليهما العامل المحدد فى هذا الشأن .

أخطاء الفترات السابقة : هى كل إغفال أوتحريف فى القوائم المالية للمنشأة عن فترة أوفترات سابقة والتى تنشأ نتيجة عدم القدرة على استخدام المعلومات الموثوق بها أونتيجة سوء استخدام هذه المعلومات،والتى كانت متاحة عند الموافقة على إصدار القوائم المالية عن هذه الفترات أوكان من المتوقع على نحو معقول الحصول عليها وأخذها فى الاعتبارعند إعداد وتصويرهذه القوائم المالية .

وتتضمن هذه الأخطاء تأثيرات الأخطاء الحسابية والأخطاء فى تطبيق السياسيات المحاسبية أوإغفال أوسوء تفسير الحقائق وكذلك الغش والتدليس .

التطبيق بأثر رجعى : هو تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات و الأحداث والظروف الأخرى كما لو كانت هذه السياسة مطبقة بصفة مستمرة .

إعادة الإثبات بأثر رجعى :هو تصحيح إثبات و قياس و الإفصاح عن قيم عناصر القوائم المالية كما لو أن خطأ الفترة السابقة لم يحدث أبداً .

تعذر التطبيق : يعتبر تطبيق أحد المتطلبات غير عملى عندما يتعذرعلى المنشأة تطبيق هذا الأمر بعد القيام بالمجهودات المعقولة فى هذا الشأن،ولفترة معينة قد يكون من المتعذر تطبيق التغيير فى السياسة المحاسبية بأثر رجعى أو القيام بإعادة الإثبات بأثر رجعى لتصحيح أى خطأ وذلك فى الحالات الآتية :

(أ) عدم تحديد تأثيرات التطبيق بأثر رجعى أو إعادة الإثبات بأثر رجعى .

أو (ب) إذا تطلب التطبيق أو إعادة الإثبات بأثر رجعى وجود افتراضات عما كانت عليه نية الإدارة فى هذه الفترة ،

أو (جـ) إذا تطلب التطبيق أو إعادة الإثبات بأثر رجعى إعداد تقديرات هامة للقيم والمبالغ وكان من المتعذر تمييز المعلومات المتعلقة بهذه التقديرات عن غيرها من المعلومات بصورة موضوعية بحيث :

١. تقدم هذه المعلومات أدلة عن الظروف التى كانت قائمة فى تاريخ إثبات أو قياس أو الإفصاح عن هذه القيم و المبالغ .
٢. كان من الممكن إتاحة هذه المعلومات عند اعتماد إصدار القوائم المالية عن هذه الفترة السابقة .

التطبيق اللاحق : للتغيير فى السياسة المحاسبية و الاعتراف بتأثير التغيير فى التقديرات المحاسبية يتمثل على الترتيب فيما يلى:-

(أ) تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات و الأحداث و الظروف الأخرى التى تنشأ بعد تاريخ تغيير السياسة .

و (ب) الاعتراف بتأثير التغير فى التقدير المحاسبى فى الفترات الحالية و المستقبلية المتأثرة بالتغيير .

و (جـ) التعرف على ما إذا كان للخطأ الناتج عن السهو أوالتحريف تأثير على القرارات الاقتصادية لمستخدمى القوائم المالية ومن ثم يكون الخطأ أوالتحريف هام فإن الأمريتطلب أن نأخذ فى الاعتبار السمات التى يتميز بها هؤلاء المستخدمين . و توضح الفقرة "٢٥" من إطارإعداد وعرض القوائم المالية على أنه" يفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معتدل من المعرفة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية و المحاسبة كما أن لديهم الرغبة فى دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية .

السياسات المحاسبية

اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية

عند تطبيق أى معيارأوتفسير بشكل محدد على أى معاملة أوحدث أوظرف آخر يكون من الضرورى تحديد السياسة أوالسياسات المحاسبية المطبقة على البند وذلك بتطبيق المعيار أوالتفسير ذى الصلة مع الأخذ فى الاعتبارأى إرشادات تصدر فى هذا الشأن .

تحدد معايير المحاسبة المصرية والتى استخلصت لجنة إعدادها أنها تؤدى إلى قوائم مالية تتضمن معلومات موضوعية وموثوق فيها عن المعاملات والأحداث و الظروف الأخرى التى تطبق عليها، ولا توجد حاجة لتطبيق هذه السياسات عندما يكون تطبيقها غيرهام إلا أنه من غيرالمناسب الانحراف غيرالهام عن معايير المحاسبة المصرية أوتركها بدون تصحيح لتحقيق تصوير معين للموقف المالى للمنشاة أولأدائها المالى أو لتدفقاتها النقدية .

لا تمثل الأدلة التوضيحية الصادرة عن لجنة المعايير جزءاً من هذه المعايير و بالتالى لا تتضمن اشتراطات للقوائم المالية .

فى حالة عدم وجود معيار أو تفسير يمكن تطبيقه بشكل محدد على معاملة أو حدث أو ظرف آخر يكون على الإدارة أن تتخذ ما تراه لوضع و تطبيق سياسة محاسبية تؤدى إلى معلومات تتسم بأنها :

(أ) مناسبة لاحتياجات مستخدمى القوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

(ب) يمكن الاعتماد عليها حيث أنها تجعل القوائم المالية :

1. **تعبر بدرجة موثوق بها عن المركز المالى والأداء المالى والتدفقات النقدية للمنشأة .**
2. **تعكس الجوهر الاقتصادى للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى و طبيعة هذه المعاملات وليس مجرد الشكل القانونى .**
3. **محايده (خالية من التحيز) .**
4. **تتسم بالحرص .**
5. **كاملة فى كافة جوانبها الهامة .**

عند تطبيق ما ورد فى الفقرة "١٠" تقوم الإدارة بالنظر فى مدى تطبيق المصادر التالية على الترتيب :

(أ) شروط و إرشادات المعايير والتفسيرات التى تتعامل مع موضوعات مشابهة وذات صلة .

(ب) التعريفات وأسس الاعتراف ومفاهيم القياس للأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات كما ورد فى إطارإعداد وعرض القوائم المالية .

عند تطبيق ما ورد فى الفقرة "١٠" يجوز للإدارة أن تراجع أحدث الإصدارات الصادرة عن الجهات الأخرى المنوطة بوضع معايير محاسبية التى تنتهج إطار ومفاهيم مماثلة لتطوير ووضع المعايير المحاسبية فى حدود عدم التعارض مع المصادر الواردة فى الفقرة "١١".

ثبات السياسات المحاسبية

تقوم المنشأة باختيار وتطبيق سياستها المحاسبية بثبات وذلك بالنسبة للمعاملات المتماثلة والأحداث والظروف الأخرى ما لم يشترط أى معيارأوتفسير أويسمح بتبويب البنود وفقاً لسياسات مختلفة تكون مناسبة وإذا ماسمح أوتطلب هذا المعيار أوالتفسير مثل هذا التبويب يتم إختيار السياسة المحاسبية المناسبة وتطبيقها بثبات على كل مجموعة .

التغييرات فى السياسات المحاسبية

تقوم المنشاة بتغيير السياسة المحاسبية فقط فى حالة :

(أ) طلب أى معيارأوتفسيرهذا التغيير .

أو (ب) أن يؤدى هذا التغييرإلى قوائم مالية تقدم معلومات موثوق بها و أكثر مناسبة عن تأثير المعاملات والأحداث الأخرى على المركزالمالى ألأداء المالى أو التدفقات النقدية للمنشأة .

لا يعد ما يلى تغييراً فى السياسات المحاسبية :

١. تطبيق سياسة محاسبية لمعاملات أوأحداث أوظروف أخرى تختلف فى جوهرها عن تلك المعاملات السابقة .
٢. تطبيق سياسة محاسبية جديدة لمعاملات أوأحداث أوظروف أخرى لم تحدث من قبل أو كانت غير ذات أهمية .

المعيار المحاسبى المصرى رقم (٧)
الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى شرح ما يلى :

- **متى يجب على المنشأة أن تعدل قوائمها المالية بناءً على أحداث تالية لتاريخ الميزانية .**
- **الإفصاحات التى يجب أن توفرها المنشأة عن تاريخ اعتماد إصدارالقوائم المالية وكذلك الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية .**

نطاق تطبيق المعيار

يطبق هذا المعيار فى المحاسبة عن الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية .

تعريفات

<u>الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية :</u> هى تلك الأحداث التى تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ اعتماد إصدارالقوائم المالية سواء كانت تلك الأحداث فى صالح المنشأة أو فى غير صالحها،ويمكن تحديد نوعين من الأحداث :

(أ) أحداث توفر أدلة إضافية عن حالات كانت قائمة فى تاريخ الميزانية وتتطلب تعديل فى القوائم المالية .

(ب) أحداث تشير إلى حالات نشأت بعد تاريخ الميزانية ولا تتطلب تعديل فى القوائم المالية،وقد تتطلب الإفصاح عنها فى القوائم المالية .

فيما يلى أمثلة للأحداث التى تقع بعد الفترة المالية والتى تستوجب أن تعدل المنشأة القيم المدرجة بالقوائم المالية أو أن تدرج بها عناصر لم تكن قد أدرجت:

1. **صدور حكم قضائى بعد تاريخ الميزانية يكشف عن وجود التزام على المنشأة وكان هذا الالتزام قائماً بالفعل فى تاريخ الميزانية وعليه فإنه يجب على المنشأة تعديل المخصصات المثبتة لمقابلة هذا الالتزام أو تكوين مخصص جديد لمقابلته ،وعدم الاكتفاء بالإفصاح فقط عن هذا الالتزام المحتمل نظراً لأن الحكم القضائى يعتبر دليلاً إضافياً.**

٢. ظهور معلومات جديدة بعد تاريخ الميزانية تكشف أن قيمة أحد الأصول قد اعتراها انخفاض فى تاريخ الميزانية عن القيمة المثبتة فى الميزانية أو أن قيمة خسارة الانخفاض السابق إثباتها لهذا الأصل تحتاج إلى تعديل . ومثال ذلك ما يلى :

(١) إفلاس أحد العملاء والذى قد يحدث بعد تاريخ الميزانية ما يؤكد أن هناك خسارة محققة بالفعل فى تاريخ الميزانية فى حساب العملاء والمنشأة فى حاجة إلى تعديل القيمة المدرجة لحساب العملاء .

(٢) بيع المخزون بعد تاريخ الميزانية قد يوفر دليلاً على صافى القيمة البيعية لهذا المخزون فى تاريخ الميزانية.

٣. التحديد الذى يتم بعد تاريخ الميزانية لتكلفة شراء أصل أو المتحصلات من عملية بيع أصل تمت قبل تاريخ الميزانية.

٤. التحديد الذى يتم بعد تاريخ الميزانية لمبالغ المشاركة فى الأرباح أو مدفوعات المكافآت إذا كان هناك التزام قانونى أوإستدلالى على المنشأة لأداء تلك المدفوعات كنتيجة لأحداث تمت قبل تاريخ الميزانية .

٥. اكتشاف غش أو خطأ و يشير إلى أن القوائم المالية لم تكن سليمة.

وفيما يلى أمثلة على أحداث تالية لتاريخ الميزانية لا تستوجب تعديل القوائم المالية والتى من الأهمية بحيث يؤثر عدم الإفصاح عنها على قدرة مستخدم القوائم المالية على التقييم الصحيح وإتخاذ القرارات السليمة .

١) عملية اندماج كبيرة بعد تاريخ الميزانية أوإستبعاد إحدى الشركات التابعة الهامة .

٢) الإعلان عن خطة للتوقف عن جزء من النشاط أوإستبعاد أصول أو سداد التزامات تتعلق بالتوقف عن مزاولة جزء من النشاط أوالدخول فى عقد ارتباط لبيع هذه الأصول أو سداد تلك الالتزامات .

٣) شراء أو استبعاد أصول هامة أومصادرة أصول هامة بواسطة الحكومة.

٤) تدمير أحد المصانع الكبرى بالحريق بعد تاريخ الميزانية.

٥) الإعلان عن أوالبدء فى تنفيذ عملية إعادة هيكلة هامة.

٦) المعاملات الهامة على الأسهم العادية والمعاملات المحتملة على الأسهم العادية بعد تاريخ الميزانية .

٧) التغيرات الكبيرة غير العادية بعد تاريخ الميزانية فى أسعار الأصول أو أسعار الصرف.
٨) التغيرات فى معدلات الضرائب أو قوانين الضرائب التى تم إقرارها أو الإعلان عنها بعد تاريخ الميزانية والتى لها تأثير هام على عبء الضرائب الحالية والضرائب المؤجلة كأصول والتزامات.
٩) الدخول فى ارتباطات هامة أو التزامات محتملة مثل إصدار ضمانات هامة.
١٠) الشروع فى رفع دعوى قضائية كبيرة بسبب أحداث تمت بعد تاريخ الميزانية.

المعيار المحاسبى المصرى رقم (٨)

عقود الإنشاءات

هدف المعيار

هو شرح المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقود الإنشاءات، وعلى وجه الخصوص توزيع إيرادات وتكاليف العقد على الفترات المحاسبية التى يؤدى العمل الإنشائي خلالها .

نطاق المعيار

يسرى هذا المعيار فى المحاسبة عن عقود الإنشاءات فى القوائم المالية للمقاولين .

تعريفات

عقد الإنشاءات: هوعقد تم إبرامه خصيصاً لإنشاء أصل أومجموعة من الأصول التى ترتبط ببعضها أوتعتمد على بعضها البعض من ناحية التصميم أوالتقنية أو الوظائف أوالغرض أوالاستخدام النهائي لها .

العقد محدد السعر: هوعقد الإنشاءات الذى يوافق فيه المقاول على سعر محدد للعقد ككل أو على سعرمحدد لكل عنصرأولكل مخرج من مخرجات تنفيذ العملية والذى قد يتضمن فى بعض مواده الحق فى زيادة الأسعار بنسبة معينة .

عقد بالتكلفة زائد نسبة: هو عقد الإنشاءات الذى يقوم بموجبه المقاول باسترداد التكاليف المسموح بها أوالمعرفة بالعقد بالإضافة الى نسبة مئوية من التكاليف أو مبلغ أتعاب محدد .

وقد تأخذ بعض العقود ملامح من العقود ذات السعر المحدد والعقود بالتكلفة زائد نسبة،ومثال ذلك العقود بالتكلفة زائد نسبة مع وضع حد أقصى للسعر .

عقد الإنشاءات قد يبرم لإنشاء أصل واحد مثل كوبرى أومبنى أوسد أوخط أنابيب أوطريق أوسفينة أونفق،كما يمكن أن يكون أيضاً لإنشاء عدد من الأصول المرتبطة ببعضها البعض من ناحية التصميم أوالتقنية أوالوظائف أومن ناحية الغرض النهائي منها أوإستخدامها،ومثال ذلك عقود إنشاء محطات تكرير البترول أوإنشاء وحدات المصانع والأجهزة المعقدة .

لأغراض هذا المعيار فإن عقود الإنشاءات تتضمن ما يلى :

(أ) عقود تقديم خدمات لها علاقة مباشرة بإنشاء هذا الأصل مثال ذلك خدمات مدير المشروع والمهندس المعمارى .

(ب) عقود هدم وإزالة بعض الأصول وعقود تنظيف البيئة من أثارعمليات هدم هذه الأصول .

تأخذ عقود الإنشاءات عدة أشكال،وهى تصنف لأغراض هذا المعيار إما كعقود ذات سعر محدد أو عقود بالتكلفة زائد نسبة أو قد تأخذ بعض العقود ملامح من العقود ذات السعر المحدد والعقود بالتكلفة زائد نسبة، ومثال ذلك العقود بالتكلفة زائد نسبة مع وضع حد أقصى للسعر .

وفى هذه الظروف فإنه يجب أن يأخذ المقاول فى الاعتبار كل الشروط والقواعد الواردة فى الفقرات

"٢٢" ، "٢٣" من هذا المعيار لتحديد وقياس مدى تحقق الإيراد والمصروف لهذا العقد خلال كل فترة.

<u>تجميع وفصل عقود الإنشاء</u>

يطبق هذا المعيار بصفة مستقلة على كل عقد من عقود الإنشاءات،ولكن فى بعض الحالات يقتضى الأمر تطبيق هذا المعيارعلى أحد مكونات العقد منفصلاً، أو أن يطبق فى بعض الحالات على مجموعة من العقود .

عندما يتعلق العقد بإنشاء عدد من الأصول فإنه يجب معاملة إنشاء كل أصل على أنه عقد مستقل عندما :

(أ) يكون هناك عروض منفصلة قد قدمت لكل أصل على حدة .

أو (ب) يكون قد تم الاتفاق والتفاوض لكل أصل على حدة وأنه كان من حق كل طرف من أطراف التعاقد،(العميل والمقاول) أن يقبل أو يرفض هذا الجزء من العقد المرتبط بكل أصل على حدة.

أو(جـ) يكون من الممكن تحديد تكلفة وإيراد كل أصل على حدة.

يجب أن تعامل مجموعة العقود سواء كانت مع عميل واحد أو مع عدد من العملاء على أنها عقد واحد عندما :

(أ) يكون قد تم مناقشة مجموعة العقود وكأنها وحدة واحدة.

أو(ب) تكون العقود مرتبطة ومتداخلة وكأنها فى حقيقتها عملية واحدة لها هامش ربح اجمالى .

أو (جـ) يتم تنفيذ العقود المختلفة فى ذات الوقت (على التوازى) أو فى ترتيب زمني مستمر الواحد تلو الأخر .

قد يسمح العقد بإنشاء أصل إضافي طبقاً لرغبة العميل،أوقد يتم تعديل العقد الأصلي ليتضمن إنشاء أصل إضافى،ويجب معاملة إنشاء الأصل الإضافي كعقد مستقل عندما :

(أ) يختلف الأصل جوهرياً فى التصميم أو التقنية أو الوظائف عن الأصل أو الأصول التى تم إنشائها بموجب العقد الأصلى .

أو (ب) يتم التفاوض بشأن سعر الأصل الجديد بدون الأخذ فى الاعتبار أسعار العقد الأصلى .

إيرادات العقود

١٠- يجب أن تتضمن إيرادات العقود ما يلي:

(أ) القيمة الأصلية للإيرادات المتفق عليها فى العقد.

(ب) التعديلات على الأعمال الواردة فى العقد والمطالبات والحوافز وذلك:

1. **إلى مدى احتمال أن يتحقق إيرادات عن هذه الأعمال.**
2. **إذا كانت هناك إمكانية قياس الإيراد المتعلق بها**

المعيار المحاسبى رقم (١٠)
الأصول الثابتة وإهلاكاتها

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة بحيث يستطيع مستخدموا القوائم المالية أن يستشفوا معلومات حول استثمار المنشأة فى تلك الأصول والتغير فيها .

تتمثل الموضوعات الرئيسية لهذا المعيار فى تحديد توقيت الاعتراف بالأصول الثابتة وتحديد قيمتها الدفترية وقيمة الإهلاك الذى يحسب لتلك الأصول والخسائر الناتجة عن اضمحلال قيمة تلك الأصول والتى يجب الاعتراف بها.

نطاق هذا المعيار

يتمثل نطاق هذا المعيار فى المحاسبة عن الأصول الثابتة فيما لم يرد بشأنه نص فى معيار محاسبى مصرى أخر .

ولا ينطبق هذا المعيار على الأنشطة التالية :

- **الأصول الثابتة المبوبة كأصول محتفظ بها بغرض البيع (معيار المحاسبة المصرى رقم ٣٢) .**
- **الأصول الحيوية التى تخص النشاط الزراعى (معيارالمحاسبة المصرى رقم ٣٥).**
- **الإعتراف بالإستكشاف والتقييم للأصول الموارد التعدينية وقياسها (معيار المحاسبة المصرى رقم ٣٦) .**
- **حقوق التعدين والتنقيب وإستخراج المعادن والبترول والغاز الطبيعى والموارد غير المتجددة المماثلة (معيار المحاسبة المصرى رقم ٣٦) .**

أما الأصول الثابتة المستخدمة فى مجال تطوير أو المحافظة على الأنشطة الواردة أعلاه فإن هذا المعيار يطبق عليها،مع مراعاة ما قد تشتمل عليه معايير المحاسبة المصرية الأخرى بشأن الإعتراف بالأصول الثابتة بإستخدام طريقة مختلفة عما جاء بهذا المعيار،فإن المعالجة المحاسبية لجميع الإعتبارات الأخرى المتعلقة بهذه الأصول بما فيها الإهلاك يسرى بشأنها هذا المعيار .

يجب على المنشأة إستخدام نموذج التكلفة الوارد بهذا المعيار عند إستخدامها لنموذج التكلفة فى معالجة الإستثمار العقارى طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم ٣٤ .

تعريفات

الأصول الثابتة: هى تلك الأصول الملموسة التى تحتفظ بها المنشأة للإستخدام فى إنتاج أو توفير السلع أو الخدمات أو للتأجير للغير أو الإستخدام فى الأغراض الإدارية على أن يتم إستخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة .

التكلفة : هى مبلغ النقدية أو ما فى حكمها المدفوعة أو التي تم تكبدها أوالقيمة العادلة للمقابل الذى قدم من أجل الحصول على الأصل الثابت عند اقتنائه أوإنشائه .

القيمة الدفترية : هى القيمة التى يظهر بها الأصل الثابت فى الميزانية بعد خصم مجمع الإهلاك الخاص به ومجمع خسائر الاضمحلال فى قيمته .

القيمة القابلة للإهلاك : هى تكلفة الأصل الثابت أو أى قيمة أخرى بديلة للتكلفة فى القوائم المالية ناقصاً القيمة التخريدية له أوالقيمة المتبقية له في نهاية عمره الإنتاجى المقدر .

الإهلاك : هو التحميل المنتظم للقيمة القابلة للإهلاك من الأصل الثابت على العمر الإنتاجى المقدر له .

القيمة القابلة للإهلاك: هى تكلفة الأصل أو أية قيمة أخرى بديلة للتكلفة مخصوماً منها القيمة التخريدية .

القيمة من وجهة نظر المنشأة : هى القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقع الحصول عليها من الاستخدام المستمر للأصل ومن تخريده فى نهاية عمره الإنتاجى المقدر أو من المتوقع أن تتكبده عند تسوية التزام .

القيمة العادلة للأصل: هى القيمة التبادلية لأصل معين بين أطراف كل منهم لديه الرغبة فى التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة .

خسارة الإضمحلال : هى مقدار النقص فى القيمة الاستردادية للأصل الثابت عن قيمته الدفترية .

القيمة التخريدية : هى صافى القيمة المتوقع الحصول عليها حالياً نتيجة التخلص من الأصل لو كان بحالته المتوقع أن يكون عليها فى نهاية عمره الإنتاجي المقدر بعد خصم تكاليف التخلص منه.

العمر الإنتاجى المقدر للأصل : هى الفترة التى تتوقع المنشأة أن تنتفع خلالها بالأصل الثابت،أوعدد وحدات الإنتاج أوعدد وحدات مماثلة تتوقع المنشأة الحصول عليها من ذلك الأصل الثابت .

الاعتراف بالأصول الثابتة

يعترف بأى بند من بنود الأصول الثابتة كأصل إذا كان من المحتمل أن يحقق استخدام هذا البند منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة،وإمكانية المنشأة قياس تكلفة اقتناء البند بدرجة عالية من الدقة .

ويمكن إعتبار قطع الغيار والأدوات التى يرتبط إستخدامها فقط بأحد الأصول الثابتة أصلاً ثابتاً بشرط أن تتوقع المنشأة إستخدامها خلال أكثرمن فترة محاسبية.

المعيار المحاسبى المصرى رقم (١١)

الإيراد

هدف المعيار

هو شرح المعالجة المحاسبية للإيراد الناشئ عن أنواع من المعاملات والأحداث وتحديد توقيت الإعتراف بالإيراد .

نطاق المعيار

يتعلق هذا المعيار بالمحاسبة عن الإيراد الناتج عن المعاملات المالية .

* بيع سلع .

* تقديم خدمة .

* إستخدام الغير لأصول المنشأة التى تغل عائد أو إتوات أو توزيعات أرباح أسهم .

الإيرادات التى لا يشملها هذا المعيار نظراً لخضوعها لمعالجات محاسبية طبقاً لمعايير أخرى

(أ) الإيرادات الناشئة عن اتفاقيات التأجير(معيار المحاسبة المصرى رقم ٢٠) .

(ب) توزيعات الأرباح الناتجة عن الاستثمارات التى يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية (معيار المحاسبة المصرى رقم ١٨) .

(جـ) الإيرادات الناشئة عن عقود التأمين فى شركات التأمين (معيار المحاسبة المصرى رقم ٣٧)

(د) الإيرادات الناشئة عن التغير فى القيمة العادلة للأصول و الالتزامات المالية أو التصرف فيها. (معيار المحاسبة المصرى رقم ٢) .

(هـ) التغير فى قيم الأصول المتداولة الأخرى (معيار المحاسبة المصرى رقم ٢٦) .

(و) الإعتراف الأولى وكذا التغير فى القيمة العادلة لأصول حيوية متعلقة بالنشاط الزراعى . (معيار المحاسبة المصرى رقم ٣٥) .

(ز) إستخراج الخامات المعدنية (معيار المحاسبة المصرى رقم ٣٦) .

تعريفات

الإيراد : هو إجمالى تدفق المنافع الاقتصادية الداخلة للمنشأة خلال الفترة المالية و التى تنشأ من ممارسة المنشأة لأنشطتها العادية وينتج عن تلك التدفقات زيادة فى حقوق الملكية بخلاف الزيادات الناتجة عن مساهمات المشاركين فى رأس المال .

القيمة العادلة : هى السعر الذى يتم إستلامه من بيع أصل أودفعة لنقل إلتزام فى معاملة منتظمة بين المشاركين فى السوق فى تاريخ القياس .

قياس الإيراد

تقاس قيمة الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق للمنشأة .

١- عادة ما يتم تحديد قيمة الإيراد الناتج عن أية معاملة بموجب اتفاق مشترك بين المنشأة والمشترى أومستخدم الأصل موضوع الاتفاق،ويقاس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أوالمستحق مع الأخذ فى الإعتبار قيمة أى خصم تجارى أو خصم كمية تسمح به المنشأة .

٢- فى معظم الحالات يأخذ المقابل شكل النقدية أو ما فى حكمها،وتكون قيمة الإيراد هى المبلغ المستلم أوالمستحق من النقدية أوما فى حكمها،إلا أنه عندما يؤجل التدفق الداخل من النقدية أو ما فى حكمها فإن القيمة العادلة للمقابل قد تقل عن القيمة النقدية المستلمة فعلاً أو المستحقة .

فعلى سبيل المثال ، قد تمنح المنشأة إئتماناً للمشترى بدون عائد،أوقد تقبل من المشترى ورقة قبض لعائد يقل عن معدل العائد السارى بالسوق كمقابل للبضاعة المباعة،وعندما يتضمن الاتفاق فى جوهره عملية تمويل فيتم تحديد القيمة العادلة للمقابل عن طريق خصم كافة المتحصلات المستقبلية محسوبة على أساس معدل العائد المستهدف الذى يحدد من خلال أحد الطرق التالية :

(أ) معدل العائد السائد من نفس النوع من أداة الوفاء الممنوحة من عملاء بنفس التقييم الائتمانى .

(ب) أو معدل العائد المستخدم لخصم القيمة الإسمية لأداة الوفاء للوصول لسعر البيع النقدى الحالى للسلع أو الخدمات.

٣-عند تبادل البضائع أو الخدمات ذات الطبيعة والقيم المتماثلة أوالإتفاق على تبادلها فى تاريخ محدد،لا يعتبرهذا التبادل معاملة ينتج عنها إيراد،وعندما يتم بيع بضائع أوتقديم خدمات فى عملية تبادل مقابل بضائع أوخدمات ذات طبيعة وقيم مختلفة،فيعتبرالتبادل فى هذه الحالة معاملة ينتج عنها إيراد،ويقاس بالقيمة العادلة للبضائع أوالخدمات المستلمة بعد أن يتم تعديلها بأية تحويلات لنقدية أوما فى حكمها،وفى حالة عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة للبضائع أوالخدمات المستلمة بشكل دقيق،فيقاس الإيراد بالقيمة العادلة للبضائع أوالخدمات المقدمة بعد أن يتم تعديلها بأية تحويلات لنقدية أوما فى حكمها .

الإفصاح

يجب أن تفصح المنشأة عن الآتى :

1. **السياسات المحاسبية المتبعة للاعتراف بالإيراد بما يتضمن الطريقة المستخدمة لتحديد مستوى الإتمام للعمليات التى تشمل تأدية خدمات .**
2. **توزيع الإيراد المعترف به خلال الفترة على العناصر الأساسية المكونة له بما يتضمن الإيراد الناتج عما يلى :**
   - **بيع سلع**
   - **تأدية خدمات**
   - **العوائد**
   - **الإتاوات**
   - **توزيع الأرباح**

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢)

المحاسبة عن المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية

نطاق المعيار

يطبق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن المنح الحكومية وكذلك فى الإفصاح عن الأشكال الأخرى للمساعدات الحكومية .

لا يتناول هذا المعيار ما يلي :

(أ) المشاكل الخاصة التي تنشأ عن المنح الحكومية في القوائم المالية التي تعكس أثر التغير في مستويات الأسعار أو فى المعلومات المتممة للقوائم ذات الطبيعة المشابهة .

(ب) المساعدات الحكومية المقدمة إلى منشأة في شكل مزايا في تحديد الربح الخاضع للضريبة أو في تحديد الالتزام الضريبي (مثل الإعفاءات الضريبية و الإهلاك المعجل و تخفيض معدلات الضريبة) .

(جـ) مساهمة الحكومة في ملكية المنشأة .

(د) المنح الحكومية الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) الخاص بالزراعة .

تعريفات

تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها :

الحكومة : يقصد بها الوزارات والمصالح والهيئات الحكومية والجهات المماثلة المحلية أوالدولية .

المساعدات الحكومية : هي كل إجراء حكومى يهدف إلى منح مزايا اقتصادية معينة إلى منشأة أومجموعة من المنشآت طبقاً لمعاييرمعينة .

ولأغراض هذا المعيار لا تشمل المساعدات الحكومية المزايا التى يتم توفيرها من خلال إجراءات غير مباشرة للتأثيرعلى الظروف التجارية العامة مثل توفير البنية الأساسية فى المناطق التى يتم تنميتها أوفرض قيود تجارية على المنافسين .

المنح الحكومية : هى مساعدات حكومية فى صورة تحويل موارد اقتصادية لمنشأة معينة فى مقابل التزام تلك المنشأة بتنفيذ شروط معينة تتعلق بالأنشطة التى تمارسها سواء كان ذلك الإلتزام يرتبط بفترة مستقبلية أو يكون قد تم الإلتزام به فى فترة سابقة،ويستثنى من ذلك المساعدات الحكومية التى لا يمكن تحديد قيمة لها، وكذلك المعاملات مع الحكومة التى لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة،وقد تكون المنح الحكومية مرتبطة بأصول وقد تكون مرتبطة بالدخل .

المنح المرتبطة بأصول : تشمل المنح الحكومية التى يكون شرطها الأساسى قيام المنشأة بشراء أوإنشاء أواقتناء أصول طويلة الأجل بهذه المنحة،وقد تتضمن الشروط الإضافية الملحقة بالمنحة تحديد موقع هذه الأصول أوالفترة الزمنية التى تحصل خلالها على الأصل أوالتى تحتفظ خلالها بذلك الأصل .

المنح المرتبطة بالدخل : وتشمل ما تقدمه الدولة من منح خلاف المرتبطة بأصول .

القروض القابلة للتنازل عنها : هى القروض التى يتعهد فيها المقرض بالتنازل عن استردادها تحت ظروف معينة .

تتخذ المساعدات الحكومية صوراً متعددة تختلف من حيث طبيعتها ومن حيث الشروط المرتبطة بها، فقد يكون الغرض من المساعدة تشجيع المنشأة على الشروع فى تنفيذ خطة عمل معينة ما كانت لتقدم عليها لولا حصولها على تلك المساعدة .

قد يترتب على حصول المنشأة على مساعدات حكومية تأثير هام فى كيفية إعداد قوائمها المالية لسببين :

أولهما : إذا كانت المساعدة الحكومية تنطوى على نقل بعض الموارد الاقتصادية إلى المنشاة فإن ذلك يستلزم إيجاد طريقة ملائمة للمحاسبة عن هذه الموارد .

وثانيهما : يفضل الإشارة إلى مدى استفادة المنشأة من مثل هذه المساعدات الحكومية خلال الفترة التى تعد عنها تلك القوائم بما يسهل مقارنة القوائم المالية لتلك الفترة بنظائرها فى الفترات السابقة وبالقوائم المالية للمنشآت المماثلة .

ويطلق أحياناً على المنح الحكومية مسميات أخرى مثل المعونات أو الإعانات المالية .

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣)
أثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية

هدف المعيار

١- تمارس المنشأة أنشطة أجنبية بإحدى بطريقتين،الأولى أن تجرى معاملات بعملات أجنبية،والثانية أن يكون لديها نشاط أجنبى، بالإضافة إلى ذلك يمكن للمنشأة أن تعرض قوائمها المالية بعملة أجنبية ، و يتمثل الغرض من هذا المعيار فى شرح إدراج المعاملات بعملة أجنبية والأنشطة الأجنبية ضمن القوائم المالية للمنشأة، وكيفية ترجمة القوائم المالية إلى عملة العرض .

٢- تتمثل الموضوعات الأساسية بهذا المعيار فى تحديد سعر (أسعار الصرف) الذى يجب استخدامه، وكيفية إثبات أثر التغيرات فى أسعار الصرف فى القوائم المالية.

نطاق المعيار

يجب أن يطبق هذا المعيار فى :

(أ) المحاسبة عن المعاملات والأرصدة بالعملات الأجنبية،فيما عدا معاملات وأرصدة المشتقات التى تقع فى نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) الأدوات المالية - الإعتراف والقياس .

(ب) ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى للعمليات الأجنبية والتى يتم تضمينها فى القوائم المالية للمنشأة عن طريق القوائم المالية المجمعة أو عند تطبيق طريقة حقوق الملكية .

(جـ) ترجمة نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالى للعملة التى يتم عرض القوائم المالية بها .

يسرى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) على العديد من المشتقات بالعملات الأجنبية وبالتالى فهذه المشتقات استبعدت من نطاق هذا المعيار .

ومع هذا فإن تلك المشتقات بالعملة الأجنبية والتى لا تدخل فى نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) فإنها تدخل ضمن نطاق هذا المعياركما يسرى هذا المعيار أيضاً عندما تترجم مؤسسة مبالغ متعلقة بمشتقات من عملة التعامل إلى عملة العرض .

لا يتناول هذا المعيار المحاسبة عن تغطية مفردات العملات الأجنبية بما في ذلك المتعلقة بتغطية صافى الاستثمار فى كيان أجنبى .

يتناول هذا المعيار عرض القوائم المالية للمنشأة بعملة أجنبية كما يحدد المعيار مجموعة من المتطلبات يجب مراعاتها حتى تكون القوائم المالية معدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، وفى حاله ترجمة المعلومات المالية لعملة أجنبية دون الوفاء بهذه المتطلبات،فإن هذا المعيار يحدد المعلومات التى يجب الإفصاح عنها.

لا يتناول هذا المعيار طريقة عرض التدفقات النقدية الناتجة عن المعاملات بعملة أجنبية أو ترجمة التدفقات النقدية لعمليات التشغيل الأجنبية التى تظهر فى قائمة التدفقات النقدية (انظر معيار المحاسبة المصرى رقم (٤) الخاص بقوائم التدفقات النقدية) .

تعريفات

تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها :

سعر الإقفال: هو سعر الصرف المحدد فى تاريخ نهاية الفترة المالية .

فرق العملة: هو الفرق الناشئ عن ترجمة عدد معين من الوحدات من عملة ما إلى عملة أخرى بأسعار صرف مختلفة .

سعر الصرف: هو معدل التبادل بين عملتين مختلفتين .

القيمة العادلة: هو السعر الذى يتم إستلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام فى معاملة منظمة بين المشاركين فى السوق فى تاريخ القياس .

العملة الأجنبية: هى أى عملة أخرى بخلاف عملة التعامل للمنشأة.

النشاط الأجنبى: هو كيان يتمثل فى شركة تابعة أوشقيقة أومشروع مشترك أو فرع للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية،والتى تقع أو تباشرأنشطتها فى بلد آخر أو بعملة أخرى بخلاف البلد التى تقع فيها أوالعملة التى تستخدمها المنشأة التى تعرض قوائمها المالية .

عملة التعامل (عملة القيد): هى العملة التى يتم استخدامها داخل البيئة الاقتصادية الأساسية التى تمارس فيها المنشأة أنشطتها .

المجموعة: هى الشركة الأم وكل المنشآت التابعة لها .

البنود ذات الطبيعة النقدية: تشمل النقدية المحتفظ بها وأصول والتزامات المنشأة التى سوف تحصل أو تدفع بوحدات ثابتة من العملة أوقابلة للتحديد .

صافى الاستثمار فى كيان أجنبى: هو قيمة نصيب المنشأة التى تعرض قوائمها المالية فى صافى أصول الكيان الأجنبى .

عملة العرض: هى العملة التى تعرض بها القوائم المالية للمنشأة.

سعرالصرف الفورى: هو سعر الصرف للتسليم الفورى لوحدات العملة .

المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٤)

تكلفة الإقتراض

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية لتكلفة الاقتراض ويتطلب هذا المعيار بشكل عام معالجة تكاليف الاقتراض كمصروفات فور تكبدها ومع ذلك فإنه يسمح كمعالجة بديلة برسملة تكلفة الاقتراض التى ترجع مباشرة إلى اقتناء أو إنشاء أوإنتاج أصل مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض .

نطاق المعيار

يطبق هذا المعيار عند المحاسبة عن تكلفة الاقتراض،ومن ثم فإن هذا المعيار لا يتعلق بالتكلفة الفعلية أوالمحسوبة (الضمنية) لحقوق الملكية بما فى ذلك حقوق ملكية الأسهم الممتازة التى لا تبوب كالتزام .

تعريفات

تكلفة الاقتراض : هى الفوائد و التكاليف الأخرى التى تتكبدها المنشأة نتيجة لإقتراض الأموال .

تشمل تكلفة الاقتراض ما يلى :-

* مصروفات الفوائد محسوبة بإستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلى .

* فروق العملة التى تنشأ من الاقتراض بالعملة الأجنبية إلى المدى الذى تعتبرفيه تلك الفروق تعديلاً لتكلفة الفوائد .

<u>الأصل المؤهل:</u> هو ذلك الأصل الذى يتطلب بالضرورة فترة زمنية طويلة لتجهيزه للاستخدام فى الأغراض المحددة له أو لبيعه.

ومن أمثلة الأصول المؤهلة لتحمل تكلفة الإقتراض

- **المخزون الذى يتطلب تجهيزه فترة زمنية طويلة ليكون جاهزاً للبيع .**
- **المصانع .**
- **محطات توليد الطاقة .**
- **الإستثمارات العقارية .**

قد تشمل تكلفة الاقتراض ما يلى :-

١. **الفوائد أوالأعباء البنكية على كل من حسابات السحب على المكشوف و الاقتراض القصيروالطويل الأجل .**
٢. **إستهلاك الخصم أوالعلاوة المتعلقة بالاقتراض .**
٣. **إستهلاك التكاليف الأخرى التى تتكبدها المنشأة من أجل الاقتراض .**
٤. **فروق العملة التى تنشأ من الاقتراض بالعملة الأجنبية إلى المدى الذى تعتبر فيه تلك الفروق تعديلاً لتكلفة الفوائد .**

ومن أمثلة الأصول المؤهلة لتحمل تكلفة الاقتراض بنود المخزون التى يتطلب تجهيزها فترة زمنية طويلة لتكون فى صورة قابلة للبيع،وكذا المصانع ومحطات توليد الطاقة والإستثمارات العقارية،ولا تعتبرمن الأصول المؤهلة لتحمل تكلفة الاقتراض الاستثمارات الأخرى وبنود المخزون التى تصنع بصفة روتينية أوبصفة متكررة فى فترة زمنية قصيرة، كذلك لا تعتبر من الأصول المؤهلة لتحمل تكلفة الاقتراض تلك الأصول التى تكون جاهزة للاستخدام فى الأغراض المحددة لها أو البيع فى نفس تاريخ اقتنائها .

تكلفة الاقتراض – المعالجة القياسية

<u>الاعتراف</u>

تثبت تكلفة الاقتراض كمصروفات تحمل على الفترة التى تكبدت فيها المنشأة هذه التكلفة .

طبقاً للمعالجة القياسية فإنه يتم اعتبار تكلفة الاقتراض كمصروفات تحمل على الفترة التى تكبدت فيها المنشأة هذه التكلفة بغض النظر عن كيفية استخدامها .

الإفصاح

يجب الإفصاح فى القوائم المالية عن السياسة المحاسبية المتبعة لمعالجة تكلفة الاقتراض .

يتم رسملة تكلفة الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أوإنشاء أوإنتاج أصل مؤهل و تحميلها كجزء من تكلفة هذا الأصل، ويجب تحديد مبلغ تكلفة الاقتراض المؤهل للرسملة طبقاً لهذا المعيار .

طبقاً للمعالجة البديلة المسموح بها فإنه يتم إضافة تكلفة الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أوإنشاء وإنتاج الأصل إلى تكلفة هذا الأصل، ويتم رسملة تكلفة الاقتراض هذه ضمن تكلفة الأصل عندما يكون متوقعاً أن تتسبب فى خلق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة وتكون هناك إمكانية لقياس التكلفة بشكل يمكن الاعتماد عليه،وتعتبر تكاليف الاقتراض الأخرى مصروفات تحمل على الفترة التى تكبدت فيها المنشأة هذه التكلفة .

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٥)

الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى التحقق من أن القوائم المالية للمنشآت تتضمن الإفصاحات اللازمة للفت الانتباه إلى احتمالية تأثر المركز المالى والأرباح والخسائر بوجود الأطراف ذوى العلاقة وبنتيجة المعاملات معهم وأرصدتهم القائمة.

نطاق المعيار

يطبق هذا المعيار فى :

١. تحديد العلاقات مع الأطراف ذوى العلاقة والمعاملات المتبادلة .
٢. تحديد الأرصدة القائمة ما بين المنشأة والأطراف ذوى العلاقة منها بما فى ذلك الإرتباطات .
٣. تحديد الظروف والتى من أجلها يكون الإفصاح فى (أ) ، (ب) مطلوب .
٤. تحديد الإفصاحات المطلوبة لهذه البنود .

يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن العلاقات مع الأطراف ذوى العلاقة والأرصدة القائمة فى القوائم المالية المستقلة للشركة القابضة والشريك فى المشروعات

المشتركة أو المستثمر والتى يتم عرضها وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) "القوائم المالية المجمعة والمستقلة".

تتم الإفصاح المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة والأرصدة القائمة مع المنشآت الأخرى داخل نطاق المجموعة يتم الإفصاح عنها فى القوائم المالية للمنشأة .

المعاملات ما بين منشآت المجموعة والأرصدة القائمة يتم استبعادها عند إعداد القوائم المالية المجمعة للمجموعة.

الغرض من الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة

تعتبر العلاقات بين الأطراف ذوى العلاقة شكلاً مألوفاً فى نشاط الأعمال. فعلى سبيل المثال عادة ما تقوم المنشآت بتنفيذ بعض أنشطتها من خلال شركة تابعة أو مشروعات مشتركة أو الشركات الشقيقة ، وفى هذه الحالة فإن قابلية المنشأة للتأثير على القرارات المالية .

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧)

القوائم المالية المجمعة والمستقلة

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى شرح متطلبات المحاسبة والإفصاح عن الإستثمارات فى شركات تابعة أو مشروعات مشتركة أو شركات شقيقة فى القوائم المالية المستقلة للمنشأة .

نطاق المعيار

يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الاستثمارات في شركات تابعة أو فى المنشآت التي تخضع لسيطرة مشتركة أو فى الشركات الشقيقة في حالة اختيار المنشأة لعرض قوائم مالية مستقلة،أو عندما تلزمها القوانين واللوائح المحلية بإعداد تلك القوائم .

هذا المعيار لا يحدد المنشآت التى عليها إعداد قوائم مالية مستقلة إنما يسرى عنه ما تعد المنشأة قوائم مستقلة تتفق مع معايير المحاسبة المصرية .

تعريفات

تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها :

<u>القوائم المالية المجمعة :</u> هي تلك القوائم المالية لمجموعة تعرض فيها الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية للشركة الأم وشركاتها التابعة كما لو كانت كيان إقتصادى واحد .

<u>القوائم المالية المستقلة :</u> هى تلك القوائم المعروضة بمعرفة منشأة والتى يمكن بعد الأخذ فى الإعتبار متطلبات هذا المعيار أن تختار فيها المنشأة المحاسبة عن إستثماراتها فى منشآتها التابعة أو مشروعاتها المشتركة أ, شركاتها الشقيقة إما بالتكلفة أو طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) .

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨)

الاستثمارات في شركات شقيقة

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى شرح المحاسبة عن الإستثمارات فى الشركات الشقيقة وتحديد متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الإستثمارات فى الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة .

نطاق المعيار

يتعين تطبيق هذا المعيار من قبل جميع المنشآت التى يكون لها سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشآت المستثمر فيها .

تعريفات

تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها :-

<u>الشركة الشقيقة :</u> هى منشأة تخضع لنفوذ من قبل المستثمر .

<u>القـوائم الماليـة المجمعـة :</u> هـى القـوائم الماليـة لمجموعـة تعـرض فيهـا الأصـول والإلتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية للشركة الأم وشركاتها التابعة كما لو كانت كيان إقتصادى واحد .

<u>السيطرة :</u> هى القدرة على التحكم فى السياسات المالية و سياسات التشغيل لمنشأة بغرض الحصول على منافع من الأنشطة الخاصة بها .

طريقة حقوق الملكية : هى طريقة محاسبية يتم بناء عليها الاعتراف بالاستثمار – عند اقتنائه – بتكلفة الاقتناء ثم يتم تعديل تلك التكلفة بكل تغيير يطرأ على نصيب المستثمر فى صافى أصول .

الشركة المستثمر فيها : وتظهر قائمة الدخل نصيب المستثمر فى نتائج أعمال الشركة المستثمر فيها .

السيطرة المشتركة : هى اتفاق تعاقدى بالإشتراك فى السيطرة على ترتيب ما و توجد فقط عندما تتطلب القرارات المرتبطة بالأنشطة موافقة بالإجماع من (الأطراف الذين يشاركون فى السيطرة)

النفوذ المؤثر : هو القدرة على المشاركة فى اتخاذ القرارات المتعلقة بالبيانات المالية و سياسات التشغيل للشركة المستثمر فيها و لكن لا تصل تلك القدرة إلى درجة السيطرة أو السيطرة المشتركة على تلك السياسات .

المشروع المشترك : هو ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف الذين يمارسون سيطرة مشتركة حقوق فى صافى أصول ذلك الترتيب .

الترتيب المشترك : هو ترتيب يمارس عليه طرفان أو أكثر سيطرة مشتركة .

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٠)

القواعد و المعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلى

نطاق المعيار

يطبق هذا المعيار عن عقود التأجير التمويلى على العقود التى تبرم وفقاً لأحكام قانون التأجير التمويلى رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ ولائحته التنفيذية.

يلتزم بما ورد فى هذا المعيار كل من كان طرفا فى عقد التأجير التمويلى المسجل فى السجل المعد لذلك بالجهة الإدارية المختصة (مصلحة الشركات) و كانت شروط العقد تعطى للمستأجر الحق فى شراء المال المؤجر فى التاريخ و بالمبلغ المحدد فى العقد و كانت مدة العقد تمثل ٧٥% على الأقل من العمر الإنتاجي الأصلى للمال المؤجر أو كانت القيمة الحالية لإجمالي القيمة التعاقدية عند نشأة العقد تمثل ٩٠% على الأقل من قيمة المال المؤجر .

لا يغطى هذا المعيار أنواع عقود التأجير التالية :

(أ) اتفاقيات التأجير الخاصة بالكشف عن أو استخدام الموارد الطبيعية مثل البترول و الغاز والغابات والمعادن وحقوق التعدين الأخرى .

(ب) الاتفاقيات التى يلتزم فيها المستأجر بشراء المال المؤجر فى نهاية مدة التأجير (والذى يعتبر بيعاً مؤجلاً بالتقسيط) .

(جـ) عقود التأجير التى لا تتعلق بمال لازم لمباشرة نشاط إنتاجى خدمى أو سلعى للمستأجر .

تعاريفات

القيمة الإيجارية : هى القيمة المتفق عليها فى العقد،والتى يلتزم المستأجر بأدائها إلى المؤجر مقابل الحق فى إستخدام الأصل المؤجر تأجيراً تمويلياً .

ثمن الشراء : هو الثمن المحدد فى العقد لإنتقال ملكية الأصل إلى المستأجر فى نهاية مدة التأجير .

إجمالى القيمة التعاقدية : هو إجمالى القيمة الإيجارية مضافاً إليها ثمن الشراء .

معدل العائد الناتج من العقد الإيجارى : هو معدل الفائدة الذى يستخدمه المؤجر لحساب القيمة الإيجارية و ثمن الشراء وهو الذى يجعل القيمة الحالية لإجمالى القيمة التعاقدية تساوى قيمة المال المؤجر عند بدء سريان العقد .

المعالجة المحاسبية فى القوائم المالية للمؤجر

يدرج المال المؤجر كأصول ثابتة مؤجرة بدفاتر المؤجر بالتكلفة الدفترية لاقتنائه و يتم إجراء الإهلاكات على تلك الأصول وفقاً لعمرها الإنتاجى المقدرحسبما جرى عليه العمل عادة وفقاً للعرف وطبيعة المال الذى يجرى إهلاكه .

تسجل إيرادات عقود التأجير التمويلى على أساس معدل العائد الناتج من عقد الإيجار مضافاً إليه مبلغاً يعادل قسط الإهلاك الدورى و يجنب الفرق بالزيادة أو بالنقص حسب الأحوال بين الإيراد المثبت بهذه الطريقة و القيمة الإيجارية المستحقة عن نفس الفترة المحاسبية فى حساب مستقل مدين أودائن يتم تسوية رصيده مع صافى القيمة الدفترية للمال المؤجر عن إنتهاء العقد .

يتم تحميل قائمة الدخل للمؤجر بتكلفة الصيانة و التأمين و كافة المصروفات اللازمة للحفاظ على الأصل إلا إذا تم التعاقد على أن يتحملها المستأجر .

إذا شك المؤجر فى تحصيل دفعات الإيجار ينبغى عليه تكوين المخصصات اللازمة لمواجهة الديون المشكوك فى تحصيلها .

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢١)
المحاسبة و التقرير عن نظم مزايا التقاعد

نطاق المعيار

يطبق هذا المعيار عند على القوائم المالية لنظم مزايا التقاعد عندما تعد مثل تلك القوائم .

يشار إلى نظم مزايا التقاعد في بعض الأحيان بأسماء متعددة مثل " خطط المعاشات"و "خطط معاشات التقاعد أو الشيخوخة" و"خطط مزايا التقاعد" ويعامل نظام مزايا التقاعد في هذا المعيار كمنشاة مستقلة عن أصحاب الأعمال المشتركين في هذا النظام وتطبق جميع المعايير الأخرى في شأن إعداد القوائم المالية لنظم مزايا التقاعد إلى المدى الذي لا يتعارض مع هذا المعيار .

يتناول هذا المعيار المحاسبة عن نظام التقاعد و إعداد التقارير إلى المشتركين كمجموعة واحدة بينما لا تعالج التقارير الموجهة إلى المشتركين كأفراد عن حقوقهم في مزايا التقاعد.

يهتم معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) الخاص بمزايا العاملين بتحديد تكلفة مزايا التقاعد في القوائم المالية لأصحاب الأعمال الذين لديهم خطط لنظام مزايا التقاعد،وبالتالي فان هذا المعيار يعتبر مكمل لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨).

قد تتمثل نظم مزايا التقاعد فى شكل نظام الاشتراك المحدد أو فى شكل نظام المزايا المحددة وتتطلب غالبيتها إنشاء صناديق مستقلة قد يكون أو لا يكون لها كيان قانوني مستقل، وقد يكون أو لا يكون لها أمناء تدفع إليهم الاشتراكات ويتولون سداد المزايا. ويطبق هذا المعيار بغض النظر عن إنشاء مثل هذا الصندوق أو وجود أمناء له .

تخضع نظم مزايا التقاعد التي تستثمر أصولها في شركات التامين لنفس المتطلبات المحاسبية والتمويلية كما لو أنها تستثمر استثمارا خاصا، وبالتالي فهى تقع في نطاق هذا المعيار الا إذا كان التعاقد مع شركة التامين قد تم باسم واحد أو مجموعة من المشتركين وان يقع التزام مزايا ومعاشات التقاعد على شركة التامين فقط .

لا يتناول هذا المعيار النماذج الأخرى من مزايا العاملين مثل مكافآت إنهاء الخدمة أو الرواتب المؤجلة أو تعويضات إجازات قدامى العاملين أونظم تشجيع التقاعد المبكر أو النظم الخاصة بالخدمات الصحية والاجتماعية أو التخلص من العمالة الزائدة أو نظم الحوافز. ولا يطبق هذا المعيار على نظام التامين الاجتماعي الحكومى .

تعريفات

تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

نظم مزايا التقاعد: هى ترتيبات تقوم بموجبها المنشاة بتقديم المزايا لموظفيها عند أو بعد انتهاء خدماتهم (سواء أكانت في شكل دخل سنوى أومبلغ مقطوع) إذا كانت تلك المزايا أوالإشتراكات عنها قابلة للتحديد أوالتقديرقبل حلول التقاعد سواء عن طريق أنظمة موثقة أوعن طريق الأصول والأعراف العملية بالمنشاة .

نظم الاشتراك المحدد: هى نظم تدفع بموجبها مبالغ مزايا تقاعد تحدد بمقدار الاشتراك في "صندوق التقاعد" بالإضافة على عائد استثمار أمواله .

نظم المزايا المحددة: هى نظم تدفع بموجبها مزايا تقاعد تحدد بمعادلة تقوم على أساس دخل العاملين و/ أو عدد سنوات خدمتهم .

ولأغراض هذا المعيار تم إستخدام المصطلحات التالية أيضاً :

التمويل: هو تحويل الأصول إلى صندوق مستقل عن مؤسسة صاحب العمل وذلك لمقابلة الالتزامات المستقبلية لسداد مزايا التقاعد .

المشاركون: هم الأعضاء في نظام التقاعد وغيرهم ممن لهم حق الاستفادة من هذا النظام .

صافى الأصول المتاحة لمزايا التقاعد: هى القيمة الحالية الاكتوارية للمزايا المتعهد بها بالإضافة إلى الفرق بين أصول والتزامات نظام المزايا هذا .

القيمة الحالية الاكتوارية للمزايا المتعهد بها: هى القيم الحالية للمبالغ المتوقع سدادها بواسطة نظام مزايا التقاعد للعاملين الحاليين والسابقين عن خدمات أديت بالفعل .

مزايا التقاعد المكتسبة: هي المزايا التي يكون حق اكتسابها طبقا لنظم التقاعد غير مشروط باستمرار خدمة العامل .

هناك جهات أخرى تقوم برعاية خطط مزايا التقاعد خلاف الشركات أو أصحاب الأعمال انفسهم وهذا المعيار ينطبق أيضا على القوائم المالية لتلك الخطط .

تستند معظم خطط مزايا التقاعد على عقود رسمية،وتوجد بعض الخطط غير الرسمية التى إكتسبت درجه من الالتزام نتيجة للأصول والأعراف المستقرة لدى الشركات وبينما يسمح لبعض الشركات في بعض النظم الحد من التزاماتها فإنه عادة ما يتعذرعلى الشركات إلغاء الخطة عند ضرورة الاحتفاظ بالعاملين،وتطبق ذات الأسس المحاسبية وأسس إعداد التقاريرعلى الخطط غيرالرسمية والرسمية .

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٢)

نصيب السهم في الأرباح

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى شرح القواعد التى يتحدد ويعرض بموجبها معلومات عن (نصيب السهم في الأرباح) مما يؤدي إلى تحسين مقارنة الأداء بين مختلف الشركات عن نفس الفترة المحاسبية وبين الفترات المحاسبية المختلفة لنفس الشركة، وبالرغم من إمكانية تأثر هذه المعلومات الخاصة بنصيب السهم في الأرباح بالسياسات المحاسبية التي قد تستخدم عن تحديد الربح (البسط في معادلة حساب نصيب السهم في الأرباح)؛ فإن هذا المعيار يركز على عدد الأسهم (المقام في معادلة حساب نصيب السهم في الأرباح) على أساس أن الاتساق في تحديد هذا المقام يمكن أن يؤدي بالفعل إلى تحسين التقارير المالية .

نطاق المعيار

يطبق هذا المعيار على :

(١) القوائم المالية المستقلة أو القوائم المالية المنفردة للمنشأة :

أ- يتم تداول أسهمها العادية القائمة أو المحتملة بسوق الأوراق المالية (سوق مصرى أو أجنبى بما فى ذلك الأسواق المحلية والإقليمية) .

أو ب- قدمت قوائمها المالية - أو تقوم بإجراءات لتقديم تلك القوائم - للهيئة العامة للرقابة المالية أو لهيئة مماثلة أو جهة رقابية أخرى بغرض إصدار أسهم عادية فى سوق عام .

(٢) القوائم المالية المجموعة (مجموعة) لها منشأة أم يتم تداول أسهمها العادية القائمة أو المحتملة بسوق الأوراق المالية (سوق مصرى أوأجنبى بما فى ذلك السوق المحلى أو الإقليمى) .

تعريفات

تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار طبقاً للمعنى المذكور قرين كل منها:

<u>مضاد الخفض:</u> هو الزيادة في نصيب السهم في الأرباح أوالنقص في نصيب السهم من الخسارة والناشئة عن إفتراض أن الأدوات القابلة للتحويل قد تم تحويلها وأن خيارات (البيع / الشراء) قد تم استخدامها وأن الأسهم المحتملة قد تم إصدارها مع تحقق الشروط الخاصة بها .

<u>اتفاقية الأسهم المشروطة:</u> هى اتفاقية لإصدارأسهم معتمدة على تحقق شروط معينة

<u>الأسهم المحتملة المشروطة :</u> هى أسهم عادية تصدر بدون مقابل نقدى أو بمقابل نقدى صغير أو أى مقابل آخرعند تحقق شروط منصوص عليها فى اتفاقية الأسهم المشروطة .

<u>الخفض:</u> هو الانخفاض في نصيب السهم في الأرباح أو الزيادة فى نصيب السهم من الخسارة والناتجة عن افتراض أن الأدوات القابلة للتحويل قد تم تحويلها وأن خيارات (البيع / الشراء) قد تم استخدامها وأن الأسهم المحتملة قد تم إصدارها مع تحقق الشروط الخاصة به .

<u>الخيارات والتعهدات وما فى حكمها :</u> هى أدوات مالية تعطى لحاملها الحق فى شراء أسهم عادية .

<u>الأسهم العادية:</u> هى أداة ملكية تالية فى الحقوق لكل أنواع أدوات الملكية الأخرى .

<u>الأسهم العادية المحتملة:</u> هى أداة مالية أوعقد قد يمنح حاملها الحق فى امتلاك أسهم عادية .

<u>خيارات البيع للأسهم العادية:</u> هى عقود تعطى لحامليها الحق فى بيع الأسهم العادية بسعر محدد خلال فترة محددة .

تشارك الأسهم العادية في صافى أرباح الفترة بعد الأنواع الأخرى من الأسهم مثل الأسهم الممتازة ويمكن للمنشأة أن يكون لديها عدة أنواع من الأسهم العادية ويكون لكل نوع منها نفس الحقوق فى توزيعات الأرباح .

من أمثلة الأسهم العادية المحتملة ما يلي :-

١. **الأسهم الممتازة القابلة للتحويل إلى أسهم عادية .**
٢. **الخيارات والتعهدات .**
٣. **أسهم عادية سوف يتم إصدارها عند تحقق شروط ناتجة عن اتفاقيات تعاقدية مثل شراء شركة أخرى و/أو أصول أخرى .**

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣)

الأصول غير الملموسة

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى تحديد السياسة المحاسبية للأصول غيرالملموسة التى لم يتناولها على وجه التحديد أى معيار آخر. ويتطلب هذا المعيار من المنشأة الاعتراف بالأصل غير الملموس فقط فى حالة الوفاء ببعض المتطلبات ويحدد هذا المعيار أيضاً كيفية قياس القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة ويتطلب إفصاحات محددة عن الأصول غير الملموسة .

نطاق المعيار

يطبق هذا المعيار على كافة المنشآت عند المحاسبة عن الأصول غير الملموسة فيما عدا :

♦ **الأصول غير الملموسة التى يغطيها معيار محاسبى آخر .**

♦ **الأصول المالية،كما جاء تعريفها فى معيار المحاسبة المصرى الخاص رقم (٢٥) بالأدوات المالية- إفصاح وعرض.**

♦ **الإعتراف وقياس وتقييم أصول التنقيب .**

♦ **النفقات المتعلقة بالتنقيب عن أوتطوير وإستخراج الثروات المعدنية والزيت و الغاز الطبيعى والموارد غير المتجددة المتشابهة وحقوق التعدين الخاصة بها .**

فى حالة وجود معيار محاسبة مصرى آخر يتعامل مع نمط خاص من الأصول غير الملموسة ، فتطبق المنشأة ذلك المعيار الآخر بدلاً من هذا المعيار،فعلى سبيل المثال لا يطبق هذا المعيار على :

* **الأصول غير الملموسة المقتناة بغرض البيع فى سياق النشاط المعتاد .**
* **الأصول الضريبية المؤجلة .**

* عقود التأجير التى تدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٠) .

* الأصول الناتجة عن مزايا التعاقد .

* الأصول المالية كما جاء تعريفها فى معيار المحاسبة المصرى الخاص بالأدوات المالية حيث يغطى معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) " القوائم المالية المجمعة و المستقلة "و معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) " الاستثمارات فى شركات شقيقة " و معيار المحاسبة المصرى الخاص "بحصص الملكية فى المشروعات المشتركة" قياس بعض الأصول المالية والاعتراف بها .

تعريفات

تستخدم هذه المصطلحات فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

<u>السوق النشطة :</u> هى السوق التى تتوافر فيها الشروط التالية :

(أ) أن تتلائم البنود التى يتم المتاجرة بها مع السوق .

(ب) أن يتواجد عادة مشترين وبائعين راغبين فى أى وقت فى عمليات التبادل .

(جـ) أن يتاح للجمهور معرفة الأسعار .

<u>تاريخ التعاقد لتجميع الأعمال :</u> هو التاريخ الذى يتم التوصل فيه إلى إتفاق جوهرى بين أطراف التجميع وهو التاريخ المعلن للجمهورفى حالة المنشآت المعلن عنها والمسجلة وفى حالة الاقتناء بعد خلافات ومقاضاة فإن التاريخ الأول الذى يتم فيه التوصل إلى أتفاق بين أطراف التجميع هو التاريخ الذى قبل فيه عدد كافى من أصحاب المنشأة المتنازل عنها عرض المنشأة المقتنية للسيطرة على المنشأة المتنازل عنها .

<u>الاستهلاك :</u> هو التحميل المنتظم للقيمة القابلة للاستهلاك من الأصل غير الملموس على فترات العمر الإفتراضى له .

<u>الأصل هو مورد :</u>

(أ) تتحكم فيه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة .

(ب) يتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية للمنشأة .

<u>القيمة الدفترية :</u> هى القيمة التى يظهر فيها الأصل فى الميزانية بعد خصم مجمع الاستهلاك الخاص به ومجمع الخسارة الناتجة عن نقص القيمة .

<u>التكلفة :</u> هى مبلغ النقدية أو ما فى حكمها المدفوع أو القيمة العادلة للمقابل الذى قدم من أجل الحصول على الأصل عند اقتنائه أوإنشائه أوالمبلغ الخاص بهذا الأصل عند الاعتراف به مبدئياً طبقاً للمتطلبات المحددة للمعاييرالمحاسبة المصرية الأخرى .

<u>القيمة القابلة للاستهلاك :</u> هى تكلفة الأصل،أو أى قيمة أخرى بديلة للتكلفة مدرجة فى القوائم المالية ناقصاً القيمة المتبقية له .

<u>التطوير :</u> هو تطبيق نتائج البحوث وغيرها من المعارف على خطة أو تصميم ما بغرض تقديم إنتاج جديد أومحسن بشكل جوهرى لمواد وأدوات أومنتجات أو عمليات أو أنشطة أو خدمات وذلك قبل البدء فى الإنتاج على نطاق تجارى .

<u>القيمة المحددة من وجهة نظر المنشأة :</u> هى القيمة الحالية للتدفقات النقدية التى تتوقع المنشأة أن تنشأ من الاستخدام المستمر للأصل ومن التصرف فيه فى نهاية العمر الإفتراضى له أوالتى تتوقع تكبدها عند تسوية التزام .

<u>القيمة العادلة للأصل :</u> هى القيمة التبادلية لأصل معين بين أطراف كل منهم لديه الرغبة فى التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة ٠

<u>خسارة اضمحلال القيمة :</u> هى الزيادة فى القيمة الدفترية للأصل عن المبلغ المتوقع إسترداده منه .

<u>الأصل غير الملموس :</u> هو أصل ذا طبيعة غير نقدية يمكن تحديده وليس له وجود مادى .

<u>الأصول ذات الطبيعة النقدية :</u> هى الأموال المحتفظ بها والأصول التى سوف تحصل بمبالغ نقدية ثابتة أو محددة .

<u>البحوث :</u> هى فحص ودراسة أصلية مخططة من أجل إكتساب وتفهم معرفة علمية أو فنية جديدة .

<u>القيمة المتبقية :</u> هى صافى القيمة المتوقع الحصول عليها فى نهاية العمر الإفتراضى للأصل بعد خصم تكاليف التخلص منه إذا كان الأصل فى العمر والحالة المتوقعة له فى نهاية العمر الإفتراضى له .

<u>العمرالإنتاجى المقدر :</u> هو إما أن يكون :

(أ)الفترة التى تتوقع المنشأة أن تنتفع خلالها بالأصل .
أو(ب) عدد وحدات الإنتاج أو عدد وحدات مناسبة أخرى تتوقع المنشأة الحصول عليها من ذلك الأصل .

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤)
ضرائب الدخل

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل. و يتمثل الموضوع الرئيسى فى المحاسبة عن ضرائب الدخل فى كيفية المحاسبة عن الآثار المترتبة على الضرائب الجارية والمستقبلية لـ :

(أ) الاسترداد (أو السداد) المستقبلي للقيم الدفترية للأصول (الالتزامات) كما تظهر فى ميزانية المنشأة .

و (ب) العمليات والأحداث الأخرى فى الفترة الجارية والتى تم الاعتراف بها فى القوائم المالية للمنشأة .

إن أحد شروط الاعتراف بالأصل أوالالتزام فى القوائم المالية هو توقع المنشأة استرداد أو تسوية القيمة الدفترية لذلك الأصل أوالالتزام،فإذا كان من المتوقع أن يترتب على استرداد أوتسوية القيمة الدفترية للأصل أوالالتزام سداد ضرائب مستقبلاً أكبر أوأقل مما لو لم يكن لهذا الاسترداد أوالتسوية آثارضريبية،فإن المعياريتطلب من المنشأة أن تعترف بالالتزام الضريبى المؤجل (الأصل الضريبى المؤجل) مع استثناءات محدودة .

يتطلب هذا المعيار أن تتم المحاسبة للآثار الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التى تتم المحاسبة بها لنفس تلك العمليات والأحداث الأخرى،ولذلك فان العمليات والأحداث الأخرى التى يتم الاعتراف بها فى قائمة الدخل يعترف بالآثار الضريبية المرتبطة بها فى قائمة الدخل أيضاً،أما العمليات والأحداث الأخرى التى يتم الاعتراف بها مباشرة ضمن حقوق الملكية فيتم الاعتراف بآثارها الضريبية مباشرة أيضاً ضمن حقوق الملكية،وبالمثل فإن الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة عند تجميع الأعمال ينبغى أن يؤثر فى قيمة الشهرة التى تنشأ من تجميع الأعمال أوفى أية قيمة تزيد عن حصة المشترى فى القيمة العادلة فى أصول والتزامات الشركة المقتناه والمحتمل زيادتها عن تكلفة تجميع الأعمال .

ويتناول هذا المعيارأيضاً الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر الضريبية غير المستخدمة أو الحق فى الخصم الضريبى غيرالمستخدم وطريقة عرض ضرائب الدخل بالقوائم المالية والإفصاح عن المعلومات ذات الصلة بضرائب الدخل .

نطاق المعيار

يطبق هذا المعيار فى المحاسبة عن ضرائب الدخل :

- لأغراض هذا المعيار تتضمن ضرائب الدخل كل الضرائب المحلية والأجنبية التى تفرض على الربح الضريبى ، كما تتضمن ضرائب الدخل ضرائب دخل أخرى مثل الضرائب المخصومة عند المنبع التى سددتها الشركات التابعة أو الشقيقة أو المشروعات المشتركة على توزيعاتها للمنشأة الخاضعة للضريبة.

- لا ينطبق هذا المعيار على المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢) " المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية") أو المزايا الضريبية للاستثمار (الحق فى خصم ضريبى معين يعادل مثلاً مقدار رأس المال المستثمر) .

تعريفات

تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها :

الربح أو الخسارة المحاسبية: هو ربح أو خسارة الفترة قبل خصم عبء الضرائب.

الربح الضريبى (الخسارة الضريبية): هو ربح (خسارة) الفترة المحدد طبقاً للتشريع الضريبى و القواعد التى تضعها الإدارة الضريبية والذى تسدد (تسترد) على أساسه ضرائب الدخل .

العبء الضريبى (الضرائب المستردة):هو القيمة الإجمالية التى تدخل فى تحديد صافى ربح أو خسارة الفترة والمتعلقة بالضريبة الجارية والضريبة المؤجلة .

الضريبة الجارية: هى قيمة الضرائب المستحقة السداد (الاسترداد) المرتبطة بصافى الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) للفترة .

الإلتزامات الضريبية المؤجلة:هى قيمة ضرائب الدخل التى يستحق سدادها فى الفترات المستقبلية والمرتبطة بفروق ضريبية مؤقتة .

الأصول الضريبية المؤجلة: هى قيمة الضرائب التى يستحق استردادها فى الفترات المستقبلية فيما يتعلق بـ :

(أ) الفروق المؤقتة المخصومة (أى القابلة للخصم من الربح الضريبى فى الفترات المستقبلية) .

(ب)الخسائر الضريبية غير المستخدمة و المرحلة للفترات التالية.

(جـ)الخصم الضريبيغير المستخدم و المرحل للفترات التالية .

<u>الفروق المؤقتة:</u>هى الفروق بين القيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات فى الميزانية والأساس الضريبى لهذه الأصول أو الالتزامات،وتتمثل الفروق المؤقتة إما فى :

1. **<u>فروق مؤقتة خاضعة للضريبة:</u> و هى الفروق المؤقتة التى سوف يترتب عليها أرباح خاضعة للضريبة فى تحديد الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) فى الفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام .**
2. **فروق مؤقتة قابلة للخصم : وهى الفروق المؤقتة التى سوف يترتب عليها خصومات تخفض مقدار الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) فى الفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام .**

<u>الأساس الضريبى للأصل أوالإلتزام :</u> هو القيمة المنسوبة أو المحددة لهذا الأصل أو الالتزام للأغراض الضريبية .

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥)

الأدوات المالية : الإفصاح والعرض

هدف المعيار

الهدف من المعيار هو وضع مبادئ لعرض الأدوات المالية ضمن الإلتزامات أو حقوق الملكية وإجراء مقاصة بين الأصول المالية والإلتزامات المالية - ويطبق على تصنيف الأدوات المالية - من وجهة نظر المصدر ما بين أصول مالية وإلتزامات مالية وأدوات حقوق الملكية وكذلك على تصنيف ما يرتبط بها من فوائد ذات صلة،والأرباح والخسائر والمكاسب وكذلك الظروف التى يجب فيها إجراء مقاصة بين الأصول المالية والإلتزامات .

نطاق المعيار

على جميع المنشآت تطبيق هذا المعيار على جميع أنواع الأدوات المالية فيما عدا:

(أ) الإستثمار فى الشركات التابعة والشقيقة والمشروعات المشتركة والتى يتم المحاسبة عنها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة " أو معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) "الاستثمارات فى شركات شقيقة "ومع

هذا فعلى المنشآت تطبيق هذا المعيار على الحصص فى الشركات التابعة أو الشقيقة أو المشروعات المشتركة والتى طبقاً لنصوص معايير المحاسبة المصرية أرقام (١٧) و(١٨) و(٤٢) يتم المحاسبة عنها وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٦) "الأدوات المالية : الاعتراف والقياس"

(ب) حقوق والتزامات صاحب العمل بموجب نظم مزايا العاملين ، والتى يطبق عليها معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين" .

(جـ) العقود الخاصة بالمقابل المشروط فى حالة اندماج الأعمال (معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) "تجميع الأعمال") علماً بأن هذا الاستثناء يسرى فقط على المقتنى .

(د) عقود التأمين وفقاً لتعريف أو فى نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) "عقود التأمين"، ومع ذلك على المنشأة تطبيق هذا المعيار على المشتقات التى تكون مشمولة داخل عقود التأمين إذا كان معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) يتطلب المحاسبة عنها بصورة منفصلة .

تعريفات

تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

الأداة المالية : هى أى عقد يؤدى إلى نشأة أصل مالى لمنشأة والتزام مالى أو أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى.

الأصل المالى : هو أى أصل يكون إما :

(أ) نقدية .

أو (ب) أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى .

أو (جـ) حق تعاقدى :

١. لاستلام نقدية أو أصل مالى آخر من منشأة أخرى .
٢. أو لمبادلة الأصول المالية أو الالتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط تكون على الأرجح لمصلحة المنشأة .

أو(د) عقد سيتم أو قد تتم تسويته فى أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها ويكون :

١. من غير المشتقات وتكون أو قد تكون المنشأة ملتزمة بموجبه باستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها .

٢. أومشتقة سيتم أوقد يتم تسويتها بطرق أخرى غيرمبادلة مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالى آخر،مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها ولهذا الغرض لا تتضمن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة الأدوات التى تكون هى نفسها عقود للاستلام أو التسليم المستقبلى لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها .

<u>الالتزام المالى :</u> هو أى التزام يكون إما:

(أ) التزاماً تعاقدياً :

١. لتسليم النقدية أو أصل مالى آخر إلى منشأة أخرى .
٢. أو لمبادلة الأصول أو الالتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط تكون على الأرجح فى غير مصلحة المنشأة .

أو(ب) عقد سيتم أوقد تتم تسويته فى أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها ويكون :

١. من غير المشتقات وتكون - أو قد تكون - المنشأة ملتزمة بموجبه باستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها .
٢. أو مشتقة سيتم - أو قد تم - تسويتها بطرق أخرى غير مبادلة مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالى آخر،مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها ، ولهذا الغرض لا تتضمن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة الأدوات التى تكون هى نفسها عقود للاستلام أوالتسليم المستقبلى لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها .

<u>القيمة العادلة :</u> هى القيمة التى يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف كل منهم لديه الرغبة فى التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة .

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦)

الأدوات المالية : " الاعتراف والقياس"

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى وضع أسس للاعتراف ولقياس الأصول المالية و الالتزامات المالية وكذلك بعض عقود شراء أو بيع البنود غير المالية (أصول ثابتة

- مخزون ..إلخ)،ويتضمن معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) الأدوات المالية : العرض متطلبات عرض الأدوات المالية فى حين يتضمن معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠) الأدوات المالية الإفصاحات،متطلبات الإفصاح عن هذه الأدوات .

نطاق المعيار

على جميع المنشآت تطبيق هذا المعيار على كافة أنواع الأدوات المالية فيما عدا

(أ) الاستثمارات فى الشركات التابعة و الشقيقة و حصص الملكية فى المشروعات المشتركة والتى يتم المحاسبة عنها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) " القوائم المالية المجمعة" .

(ب) الحقوق والالتزامات الناشئة عن تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) الخاص "بالتأجير التمويلى" .

(جـ) حقوق و التزامات صاحب العمل طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) الخاص "بمزايا العاملين" .

(د) الأدوات المالية التى تصدرها المنشأة و التى ينطبق عليها تعريف أدوات حقوق الملكية الوارد بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) " الأدوات المالية .

(هـ) الحقوق و الالتزامات بموجب عقود التأمين كما ورد تعريفها فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧)"الخاص" بعقود التأمين".

تعريفات

يستخدم هذا المعيار التعريفات الواردة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥)" الأدوات المالية : الإفصاح والعرض" بذات المعانى الواردة بالفقرة "١١" منه، ويتضمن معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) تعريفاً للمصطلحات التالية بالإضافة الى طرق تطبيقها :

- **الأداة المالية .**
- **الأصل المالى .**
- **الالتزام المالى .**
- **أداة حقوق الملكية.**

تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها :

تعريف المشتقات المالية :

المشتقات المالية هى أدوات مالية أو أية عقود أخرى تقع ضمن نطاق هذا المعيار وتتضمن كل الخصائص الثلاث التالية :

(أ) تتغير قيمتها وفقاً للتغير فى سعر فائدة معين أوسعر أداة مالية معينة أوسعر سلعة أولية أوسعر صرف عمله أومؤشر أسعار أومعدلات تصنيف ائتمانى أو مؤشر ائتمانى أية متغيرات أخرى بشرط أنه فى حالة المتغيرغيرالمالى،يجب ألا يكون هذا المتغير خاصاً بأحد أطراف العقد (يطلق عليه أحياناً مضمون العقد) .

و (ب) لا تتطلب صافى استثمار أولى أوتتطلب صافى استثمار أولى أقل من المطلوب لأنواع أخرى من العقود التى يتوقع أن تتأثر تأثراً مماثلاً بالتغيرات فى عوامل السوق .

و(جـ) يتم تسويتها فى تاريخ مستقبلى .

التكلفة المستهلكة للأصل المالى أو الالتزام المالى :هى القيمة التى يقاس بها الأصل المالى أو الالتزام المالى عند الاعتراف الأولى به ناقصاً أقساط سداد أصل المبلغ مضافاً إليه أو مخصوماً منه الاستهلاك المجمع (باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلى) لأية فروق بين القيمة الأصلية و القيمة فى تاريخ الاستحقاق ناقصاً خسائر الاضمحلال فى قيمة الأصل أو لمواجهة عدم قابلية البند للتحصيل (سواء مباشرة أومن خلال مخصص) .

طريقة الفائدة الفعلية : هى طريقة حساب التكلفة المستهلكة لأصل مالى أو التزام مالى (أو مجموعة من الأصول المالية أو الالتزامات المالية) و توزيع مصروف الفوائد أو إيراد الفوائد على مدار عمر الأصل أو الالتزام المالى .

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨)

المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى التأكد من تطبيق شروط مناسبة للاعتراف والقياس للمخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة وأنه قد تم الإفصاح بمعلومات كافية عنها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ليتمكن مستخدم القوائم المالية من تفهم طبيعتها وتوقيتها وقيمتها .

نطاق المعيار

١- يطبق هذا المعيار بواسطة جميع المنشآت في المعالجة المحاسبية للمخصصات و الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة فيما عدا :

(أ) البنود التي تنتج عن العقود تحت التنفيذ إلا إذا كان العقد (محمل بخسارة).

(ب) ملغاة.

(جـ) البنود التي تم تغطيتها بواسطة معيار محاسبى مصرى آخر.

٢- لا يطبق هذا المعيار على الأدوات المالية (بما فيها الضمانات) والتى تدخل في نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) الخاص "بالأدوات المالية : الاعتراف والقياس".

٣- العقود تحت التنفيذ هي العقود التي لا يكون أى من طرفيها قد قام بتنفيذ أى من التزاماته أو التي يكون كل طرف منهما قد قام بتنفيذ جزء مساو لما قام الطرف الآخر بتنفيذه .

تعريفات

تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعني المذكور قرين كل منها :

المخصص : **هو التزام غير محدد المدة ولا المقدار .**

الالتزام : **هو التزام حال على المنشأة ناتج من أحداث حدثت في الماضي والذى يتطلب تسويته حدوث تدفقات خارجة لموارد متضمنة منافع اقتصادية .**

الحدث الملزم : **هو الحدث الذي يؤدى إلى خلق التزام قانوني أو حكمى والذى يترتب عليه عدم وجود بديل واقعى للمنشأة إلا تسوية هذا الالتزام .**

الالتزام القانوني : **هو الالتزام الذي ينشأ من :**

1. **عقد (من خلال شروطه الصريحة أو الضمنية) .**
2. **حكم قضائى .**
3. **أى تطبيق آخر للقانون .**

الالتزام الحكمى : **هو الالتزام الذي ينشأ من تصرفات المنشأة التى :**

1. **من واقع قواعد ثابتة وفقاً للممارسات السابقة أو من واقع السياسات المعلنة للمنشأة أو من واقع مستند محدد تكون المنشأة قد أقرت فيه للغير أنها تقبل مسئولية معينة .**

و(ب) نتيجة لذلك قامت المنشأة بتكوين توقع للجزء الذى لن يتحمله الغير لإخلاء هذه المسئوليات .

الالتزام المحتمل

(أ) هو التزام ممكن أن ينشأ عن أحداث ماضية وسوف يتم تأكيده عن طريق حدوث أو عدم حدوث حدث مستقبلى غير مؤكد و الذى لا يكون بأكمله تحت سيطرة المنشأة .

أو(ب) التزام حال نشأ عن أحداث في الماضي ولم يتم الاعتراف به لأنه :

١. ليس من المتوقع أن يكون هناك تدفقا خارجا للمنافع الاقتصادية للمنشأة لتسوية هذا الالتزام .
٢. أو لا يمكن قياس قيمة الالتزام بطريقة يمكن الاعتماد عليها بصور كافية .

الأصل المحتمل : هو أصل ممكن أن ينشأ عن أحداث ماضية وسوف يتم تأكيده عن طريق حدوث أو عدم حدوث حدث مستقبلى غير مؤكد والذى لايكون بأكمله تحت سيطرة المنشأة .

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩)

تجميع الأعمال

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى تحسين درجة الملاءمة والمصداقية والقدرة على مقارنة المعلومات التى تفصح عنها المنشأة فى قوائمها المالية عن تجميع الأعمال وتأثيراته،ولتحقيق ذلك يضع هذا المعيار مبادئ ومتطلبات كيفية قيام المنشأة المقتنية بما يلى :

(أ) الإعتراف والقياس فى قوائمها المالية بالأصول المقتناه القابلة للتحديد والإلتزامات المحتملة .

و(ب) الإعتراف والقياس بالشهرة المقتناه فى تجميع الأعمال .

و(جـ) تحديد المعلومات التى يتم الإفصاح عنها لتمكين مستخدمى القوائم المالية من تقييم طبيعة تجميع الأعمال وآثاره المالية .

نطاق المعيار

يطبق هذا المعيار على المعاملة أو على أى حدث آخر ينطبق عليه تعريف تجميع الأعمال ولا ينطبق على :

(أ) تأسيس مشروع مشترك .

(ب) إقتناء أصل أو مجموعة من الأصول التى لا تمثل نشاط أعمال .

(جـ) تجميع المنشآت أو الأعمال تحت السيطرة الواحدة .

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٠)

القوائم المالية الدورية

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى توصيف الحد الأدنى لمحتويات القوائم المالية الدورية وأيضاً إلى توصيف أسس الاعتراف والقياس المحاسبى بالقوائم المالية الدورية الكاملة أوالمختصرة،وتحسن القوائم المالية الموثوق فيها و التى تصدر فى أوقات مناسبة من قدرة المستثمرين والدائنين وغيرهم على تفهم مقدرة المنشأة على تحقيق الأرباح والتدفقات النقدية كذلك على تفهم مركزها المالى وموقف السيولة .

نطاق المعيار

١. لا يحدد هذا المعيار المنشآت الملزمة بنشر القوائم المالية الدورية،ولا مدى دوريتها أوالفترة المسموح بها لنشر تلك القوائم بعد انتهاء الفترة المالية
٢. يتم تقييم كل قائمة مالية سنوية أودورية على حده لتحديد مدى توافقها مع معايير المحاسبة المصرية .
٣. إذا تم وصف القوائم المالية الدورية على أنها متفقة مع معاييرالمحاسبة المصرية فيجب أن تتفق مع جميع متطلبات هذا المعيار، وتتطلب الفقرة رقم "١٩" من هذا المعيار .

تعريفات

تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها :

<u>الفترة الدورية :</u> هى الفترة التى تصدر فيها قوائم مالية دورية عن فترة أقل من سنة مالية كاملة .

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١)
اضمحلال قيمة الأصول

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى وضع الإجراءات التي يمكن للمنشأة أن تطبقها لضمان أن أصولها قد تم إثباتها بقيم لا تتجاوز قيمتها الاستردادية، ويصبح الأصل مثبتاً بقيمة أكثر من قيمته الاستردادية إذا كانت قيمته الدفترية تتجاوز القيمة المتوقع استردادها من خلال استخدام أو بيع الأصل .

نطاق المعيار

يجب تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن الاضمحلال في قيمة كافة الأصول بخلاف :

(أ) المخزون (معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) المخزون) .

و (ب) الأصول الناشئة عن عقود الإنشاء (معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) عقود الإنشاء) .

و (جـ) الأصول الضريبية المؤجلة (معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) ضرائب الدخل) .

و(د) الأصول المالية المدرجة في نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) الأدوات المالية الاعتراف والقياس.

و (هـ) الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط .

و (ز) تكاليف الاقتناء المؤجلة والأصول غير الملموسة و الأصول غير المتداولة .

تعريفات

تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها :

<u>السوق النشطة :</u> هى السوق التي تتوافر فيها كافة الشروط الآتية:

١. تجانس البنود التي يتم التعامل فيها في السوق .
٢. سهولة وجود مشترين وبائعين من ذوى الإرادة الحرة في أى وقت .
٣. أن تكون الأسعار متاحة للجمهور .

تاريخ الإتفاق فى تجميع الأعمال : هو التاريخ الذى يتحقق فيه الاتفاق بين أطراف التجميع في حالة المنشآت التي لديها أسهماً مطروحة للاكتتاب العام ومعلن للجمهور،وفى حالة الاستحواذ على إحدى المنشآت دون اتفاق رضائى فإن أقرب تاريخ للاتفاق هو التاريخ الذى قبل فيه عدد كاف من أصحاب الملكية فى المنشأة المقتناة عرض المنشأة المقتنية فى الحصول على السيطرة على المنشأة المقتناة .

القيمة الدفترية : هى المبلغ الذي يتم الاعتراف به للأصل بعد خصم أى مجمع للإهلاك أو الاستهلاك أو خسائر الإضمحلال فى قيمته .

الوحدة المولدة للنقد : هى أصغر مجموعة من الأصول يتولد عنها تدفقات نقدية داخلة وبشكل مستقل عن التدفقات النقدية الداخلة من أصول أخرى أومجموعات من الأصول الأخرى .

الأصول العامة للمنشأة : هى الأصول بخلاف الشهرة والتي تسهم في التدفقات النقدية المستقبلية لكل من الوحدة المولدة للنقد محل الاختبار والوحدات الأخرى المولدة للنقدية .

تكاليف التخلص: هى التكاليف الإضافية التي تتعلق مباشرة بالتخلص من أصل أو وحدة مولدة للنقدية مع استبعاد تكاليف التمويل ومصروفات الضرائب الدخلية.

القيمة القابلة للإهلاك : هى تكلفة الأصل أو أية قيمة أخرى تحل محل التكلفة فى القوائم المالية ناقصاً القيمة التخريدية .

الإهلاك (الاستهلاك) : هو تحميل منظم للقيمة القابلة للإهلاك لأصل على مدار عمره الإنتاجى (أو استهلاك أصل على المدة المقدرة للاستفادة منه) .

القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع : هى المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل ما أو وحدات مولدة لنقدية مخصوماً منه تكاليف البيع فى عملية بين أطراف لديهم الرغبة فى التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة .

خسارة الاضمحلال فى القيمة : هى المبلغ الذى تزيد فيه القيمة الدفترية للأصل أو الوحدة المولدة للنقدية عن القيمة الاستردادية لها .

القيمة الاستردادية للأصل أو للوحدة المولدة للنقدية هى قيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع أوقيمته الاستخدامية أيهما أكبر .

العمر الإنتاجى : إما أن يكون

(أ) الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها استخدام الأصل من قبل المنشأة .
أو (ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة المتوقع أن تحصل عليها المنشأة من الأصل.

القيمة الاستخدامية : هى القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع حدوثها من أي أصل أو وحدة مولدة للنقد .

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢)

الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غيرالمستمرة

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى تحديد أسلوب المحاسبة بالنسبة للأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع وكيفية عرض العمليات غير المستمرة والإفصاح عنها .

نطاق المعيار

١- تسرى متطلبات التبويب و العرض المنصوص عليها فى هذا المعيار على جميع الأصول غير المتداولة المعترف بها وعلى جميع مجموعات أصول المنشأة التى سيتم التخلص منها .

٢- الأصول المبوبة كغير متداولة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) " عرض القوائم المالية" ، لا يعاد تصنيفها كأصول متداولة إلا بعد استيفاء الشروط اللازمة لتبويبها كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لهذا المعيار .

تقوم المنشأة فى بعض الأحيان بالتخلص من مجموعة من الأصول مجتمعة فى صفقة واحدة ،وقد يكون هذا التصرف مصحوباً ببعض الالتزامات المباشرة، مثل هذه المجموعة،قد تكون مجموعة من الوحدات المولدة للنقد،أو وحدة واحدة،أو جزء من وحدة مولدة للنقد (٢)،ويجوز أن تتضمن المجموعة أي من الأصول أو الالتزامات بالمنشأة بما فى ذلك الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة والأصول الجارى التخلص منها بموجب الفقرة "٥" من شروط القياس التى يقتضيها هذا المعيار،وإذا كان أحد الأصول غير المتداولة يقع داخل نطاق شروط القياس التى يستلزمها هذا المعيار – يشكل جزءاً من المجموعة التى سيتم التخلص منها ، فإن شروط القياس المنصوص عليها فى هذا المعيار تسرى على المجموعة برمتها .

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤)

الاستثمار العقارى

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية و الإفصاحات المطلوبة بشأنها .

نطاق المعيار

(أ) ينطبق هذا المعيار ضمن أمور أخرى على قياس الإستثمارات العقارية المؤجرة تأجيراً تشغيلياً فى القوائم المالية للمؤجر،ولايتناول هذا المعيارالأمورالتى تم تغطيتها فى المعيارالمحاسبى المصرى رقم (٢٠) الخاص بالتأجير التمويلى و تتضمن :

1. **تبويب الايجارات بين إيجار تمويلى وإيجار تشغيلى .**
2. **الاعتراف بإيراد الإيجار (من الاستثمار العقارى (معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) الخاص بالايراد) .**
3. **قياس الاستثمارات العقارية المؤجرة تأجيراً تشغيلياً فى القوائم المالية للمستأجرالذى يستأجر إيجاراً تشغيلياً .**
4. **قياس صافى الاستثمارات فى القوائم المالية للمؤجر الذى يؤجرإيجاراً تمويلياً .**
5. **المحاسبة عن المعاملات الخاصة بالبيع مع إعادة التأجير .**
6. **الإفصاحات المطلوبة للإيجارالتمويلى والإيجار التشغيلى .**

(ب) لا يطبق هذا المعيار على :

1. **الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعى (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) الزراعة).**
2. **حقوق التعدين و التنقيب و إستخراج المعادن مثل البترول و الغازات الطبيعية وغيرها من الموارد غير المتجددة.**

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥)

الزراعة

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى شرح المعالجة المحاسبية وعرض القوائم المالية و الإفصاحات المرتبطة بالنشاط الزراعى .

نطاق المعيار

(أ) يطبق هذا المعيار للمحاسبة عن البنود التالية عندما ترتبط بالنشاط الزراعى :

١. الأصول الحيوية .
٢. الإنتاج الزراعى عند نقطة الحصاد .
٣. المنح الحكومية الواردة بالفقرات "٣٤" ، "٣٥" .

(ب) لا يطبق هذا المعيار على :

١. الأراضى المرتبطة بالنشاط الزراعى (أنظر معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) "الأصول الثابتة" ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤) "الاستثمار العقارى") .
٢. الأصول غير الملموسة المرتبطة بالنشاط الزراعى (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) " الأصول غير الملموسة" .

(جـ) يطبق هذا المعيارعلى الإنتاج الزراعى الذى يمثل منتجاً محصوداً من الأصول الحيوية للمنشأة وذلك عند نقطة الحصاد فقط،وبعد ذلك يطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون" أو أى معيار آخر قابل للتطبيق، وبالتبعية لايرتبط هذا المعيار بمراحل المنتج الزراعى بعد الحصاد مثل مرحلة تحويل العنب إلى نبيذ بواسطة تاجر الخمور الذى زرع ونمى العنب، بينما قد تمثل هذه المرحلة امتداداً طبيعياً ومنطقياً للنشاط الزراعى وقد تحمل الأحداث التى ستأخذ مكانها بعض التشابه للتحول الحيوي،هذه العمليات لا تدرج ضمن تعريف النشاط الزراعى فى هذا المعيار

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٦)

التنقيب عن و تقييم الموارد التعدينية

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى تحديد التقارير المالية للتنقيب عن و تقييم الموارد المعدنية .

٢- يتطلب هذا المعيار بالتحديد ما يلى :

(أ) إدخال تحسينات محدودة على التطبيقات المحاسبية الحالية فيما يتعلق بنفقات التنقيب و التقييم .

(ب) على الوحدات التى تعترف بأصول للتنقيب و التقييم أن تخضع هذه الأصول لاختبارات الاضمحلال .

(جـ) الافصاحات التى تحدد وتشرح القيم فى القوائم المالية للمنشأة .

نطاق المعيار

١- على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على نفقات التنقيب و التقييم التى تكبدتها .

٢- لا يحدد هذا المعيار مظاهر أخرى للمحاسبة بواسطة المنشأة التى تعمل فى التنقيب عن أو تقييم الموارد التعدينية .

٣- لا تطبق المنشأة هذا المعيار على النفقات المتكبدة قبل التنقيب عن و تقييم الموارد التعدينية مثل النفقات المتكبدة قبل حصول المنشِأة على الحقوق القانونية للتنقيب فى منطقة محددة .

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧)

عقود التأمين

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى تحديد طريقة إعداد التقارير المالية الخاصة بعقود التأمين من قبل أية منشأة تصدر مثل هذه العقود .

نطاق المعيار

(أ) على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على ما يلى :

١. عقود التأمين (بما فى ذلك عقود إعادة التأمين) التى تصدرها و عقود إعادة التأمين التى تحتفظ بها.
٢. الأدوات المالية التى تصدرها و التى تتسم بأحد أشكال المشاركة الاختيارية

(ب) لا يتناول هذا المعيار الجوانب الأخرى المتعلقة بالمعالجات المحاسبية التى تقوم بها شركة التأمين، على سبيل المثال المعالجة المحاسبية للأصول المالية التى تحتفظ بها شركات التأمين والالتزامات التى تصدرها (معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢) ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) .

(جـ) لا تنطبق أحكام هذا المعيار على ما يلى :

١. **ضمانات المنتجات الصادرة مباشرة من المصنع ، أو تاجر الجملة أو تاجر التجزئة (معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) " الإيرادات" و معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) " المخصصات و الأصول و الالتزامات المحتملة ").**

٢. **الأصول و الالتزامات الخاصة بصاحب العمل بموجب خطط مزايا العاملين (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) " مزايا العاملين" ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) " المدفوعات المبنية على أسهم " Share-based payment) و التزامات مزايا التقاعد المعدة طبقاً لنظم المعاشات ذات المزايا المحددة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم**

الحقوق التعاقدية أوالالتزامات التعاقدية المتوقفة على الإستخدام المستقبلى أو الحق المستقبلى فى إستخدام بند غير مالى (على سبيل المثال ، بعض رسوم الترخيص والإتاوات،وما يماثلها من البنود)،علاوة على ضمان المستأجرالقيمة المتبقية للأصل موضوع الإيجار التمويلى (معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٠) و معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) "الإيراد" و معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة ") .

وللسهولة فى المرجعية ، فإن هذا المعيار يصف أى منشأة تصدر عقود تأمين بأنها شركة تأمين،وذلك سواء كانت هذه الصفة لأغراض قانونية أوإشرافية .

ويعتبر عقد إعادة التأمين نوع من عقود التامين،وعليه فإن الإشارة إلى عقود التأمين فى هذا المعيارتنطبق أيضاً على عقود إعادة التأمين .

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨)

مزايا العاملين

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المحاسبة والإفصاح بشأن مزايا العاملين،ويتطلب المعيار أن تقوم المنِشأة بالاعتراف :

(أ) بأى التزام عند قيام عامل بتقديم خدمة لها مقابل مزايا العاملين التى ستقوم بسدادها لهم فى المستقبل .

و (ب) بأى مصروف عندما تقوم المنشأة باستهلاك المنافع الاقتصادية الناتجة عن الخدمة التى يقدمها العامل مقابل مزايا العاملين .

نطاق المعيار

١- يجب أن يقوم صاحب العمل بتطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن مزايا العاملين فيما عدا ما يطبق بشأنه معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) " المدفوعات المبنية على أسهم" .

٢- لا يتناول هذا المعيار تقديم التقارير عن نظم مزايا العاملين راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢١) "المحاسبة و التقرير عن نظم مزايا التقاعد" .

معيار المحاسبة المصري رقم (٣٩)

المدفوعات المبنية على أسهم

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى تحديد كيفية قيام المنشأة بإعداد تقاريرها المالية عندما تقوم بمعاملة تنطوى على مدفوعات مبنية على أسهم. ويقتضي هذا المعيار،على وجه الخصوص،أن توضح المنشأة في أرباحها أو خسائرها أو مركزها المالي آثار المعاملات القائمة على المدفوعات المبنية على الأسهم ، بما في ذلك المصروفات المتصلة بالمعاملات التي يُمنح فيها العاملون خيار الاكتتاب في الأسهم .

نطاق المعيار

على المنشأة أن تطبق هذا المعيار عند إثبات جميع المدفوعات المبنية على أسهم فيما عدا ما ورد ذكره فى الفقرات من (٣) إلى (٦) سواء كان بمقدور المنشأة تحديد بعض أو كل السلع أو الخدمات المستلمة بما فى ذلك :

(أ) المعاملات المبنية على أسهم والمسددة في شكل أدوات حقوق ملكية .

و(ب) المعاملات المبنية على أسهم والمسددة نقدًا .

و(ج) المعاملات التي تتلقى المنشأة بمقتضاها أو تشتري سلعاً أو خدمات .

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠)
الأدوات المالية - الإفصاحات

هدف المعيار

إن هدف هذا المعيار هو مطالبة المنشآت بتوفيرالإفصاحات فى قوائمها المالية التى تتيح للمستخدمين تقييم ما يلى :

(أ) أهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالى والأداء المالى للمنشأة .

(ب) طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية والتى تتعرض لها المنشأة أثناء الفترة وفى نهاية الفترة المالية وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر .

نطاق المعيار

على جميع المنشآت تطبيق هذا المعيار على كافة أنواع الأدوات المالية ما عدا :

أ- الحصص فى الشركات التابعة والشقيقة والمشروعات المشتركة والتى يتم معالجتها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) القوائم المالية المجمعة .

ب- حقوق وإلتزامات أصحاب العمل الناجمة عن برامج مزايا الموظفين التى ينطبق عليها معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) مزايا العاملين .

(جـ) عقود التأمين كما تم تعريفها فى المعيار المحاسبى المصرى رقم (٣٧) عقود التأمين .

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١)
القطاعات التشغيلية

هدف المعيار

يتعين على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التى تمكن مستخدمى القوائم المالية من تقييم طبيعة أنشطة الأعمال التى تشارك فيها وآثارها المالية والبيئات الإقتصادية التى تعمل بها .

نطاق المعيار

يطبق هذا المعيار على ما يلى :

أ- القوائم المالية المستقلة أو المنفردة لمنشأة يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها فى سوق عام،أو قدمت أوفى طريقها لتقديم قوائمها المالية لهيئة الرقابة المالية .

ب- القوائم المالية المجمعة لمجموعة ولها شركة أم يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها فى سوق عام .

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢)

القوائم المالية المجمعة

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ لإعداد وعرض القوائم المالية المجمعة عندما تسيطر منشأة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى .

نطاق المعيار

على كل منشأة أم أن تقوم بإعداد وعرض قوائم مالية مجمعة،ويطبق هذا المعيار على كل المنشآت الإستثمارية بإستثناء ما يلى :

١- لا تحتاج المنشأة الأم إلى عرض القوائم المالية المجمعة فى حالة توافر الشروط التالية فقط :

أ- إذا كانت المنشأة الأم هى فى حد ذاتها شركة تابعة مملوكة لمنشأة أخرى .

ب- إذا كانت أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للشركة الأم لا يتم تداولها فى بورصة الأوراق المالية .

٢- خطط مزايا نهاية الخدمة أوأى خطط مزايا العاملين طويل الأجل .

٣- صندوق الإستثمار التى تستثنيها من التجميع الجهة الرقابية المختصة .

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٣)

الترتيبات المشتركة

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ للتقرير المالى بواسطة المنشآت التى لديها حصة ترتيبات محكومة بسيطرة مشتركة (الترتيبات المشتركة) .

نطاق المعيار

يطبق هذا المعيار على جميع المنشآت التى تكون طرفاً فى ترتيب مشترك .

<u>الترتيبات المشتركة :</u>

١- هى الترتيبات الذى بين طرفين أو أكثر لديهم سيطرة مشتركة .

٢- يتميز الترتيب المشترك بالخصائص التالية :

أ- الأطراف ملزمون بإتفاق تعاقدى .

ب- الإتفاق التعاقدى يمنح سيطرة مشتركة لطرفين أو أكثر فى الترتيب .

جـ- الترتيب المشترك يكون أما عملية مشتركة أو مشروع مشترك .

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٤)

الإفصاح عن الحصص فى المنشآت الخدمية

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى إلزام المنشأة الإفصاح عن المعلومات التى تتيح لمستخدمى قوائمها المالية تقييم :

أ- طبيعة حصصها فى المنشآت الأخرى والمخاطر المصاحبة لها .

ب- تأثيرات تلك الحصص على مركزها المالى وأدائها المالى وتدفقاتها النقدية .

نطاق المعيار

١- ينبغى على المنشأة التى تمتلك حصة فى أى مما يلى تطبيق هذا المعيار :

أ- الشركات التابعة .

ب- الترتيبات المشتركة (المشروعات المشتركة) .

جـ- الشركات الشقيقة .

د- المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة .

٢- لا ينطبق هذا المعيار على خطط مزايا العاملين،القوائم المالية المستقلة للمنشأة،حصة تحتفظ بها المنشأة التى تشارك فى ترتيب مشترك .

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٥)
قياس القيمة العادلة

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى ما يلى :

١- تعريف القيمة العادلة .

٢- وضع إطار لقياس القيمة العادلة فى معيار واحد .

٣- تحديد الإفصاح المطلوب لقياسات القيمة العادلة .

نطاق المعيار

١- يطبق هذا المعيار عندما يقتضى معيار محاسبى مصرى آخرأويسمح بقياسات القيمة العادلة أويتطلب الإفصاح حول قياس القيمة العادلة (وكذلك القياسات مثل القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع (بناء على القيمة العادلة أو الإفصاحات حول تلك القياسات) فيما عدا ما هومحدد فى الفقرتين ٦ ، ٧ .

٢- لا تنطبق متطلبات القياس والإفصاح الواردة فى هذا المعيار على المدفوعات المبنية على أسهم ومعاملات التأجير والقياسات التى تتشابه مع القيمة العادلة إلا أنها ليست القيمة العادلة .

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٦)
أحكام المرحلة الإنتقالية لبعض معايير المحاسبة المصرية المعدلة والواجبة التطبيق من أول يناير ٢٠١٦

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى إصدار أحكام للمرحلة الإنتقالية المحددة عند بداية تطبيق التغيرات التى تمت على بعض معايير المحاسبة المصرية المعدلة الصادرة بقرار وزير الإستثمار رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥ والواجبة التطبيق من أول يناير ٢٠١٦،وذلك بالإضافة إلى الأحكام المتضمنة تلك المعايير .

نطاق المعيار

الأحكام الإنتقالية المتعلقة بالمعايير التالية :

معيار رقم (١٠) الأصول الثابتة وإهلاكاتها .

معيار رقم (١٨) الإستثمارات فى شركات شقيقة .

معيار رقم (٢٣) الأصول غير الملموسة .

معيار رقم (٢٩) تجميع الأعمال .

معيار رقم (٣٤) الإستثمار العقارى .

معيار رقم (٣٦) التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية .

معيار رقم (٤٢) القوائم المالية المجمعة .

معيار رقم (٤٥) قياس القيمة العادلة .

الأحكام الإنتقالية

يجب إعتبار الفقرات التالية والمتعلقة بأحكام المرحلة الإنتقالية لبعض معايير المحاسبة المصرية المعدلة،فقرات مكملة للمعيار،يتم أخذها فى الإعتبار عند بداية تطبيق كل معيار أو تطبيق التغيرات التى تمت عليه .

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) الأصول الثابتة وإهلاكاتها

على المنشأة التى قامت بإعادة تقييم الأصول الثابتة فى ظل معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) قبل التعديل التحول إلى نموذج التكلفة،فى هذه الحالة يتعين على المنشأة ألا تقوم بتطبيق هذا التغيير بأثر رجعى،أى لا تقوم بتعديل القيم الدفترية للأصول الثابتة ومجمع الإهلاك المتعلق بها،وبذلك تعتبر تلك القيم الدفترية فى تاريخ التحول هى التكلفة ومجمع الإهلاك فى بداية تطبيق هذا المعيار المعدل .

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) الإستثمارات فى شركات شقيقة

على المنشأة فى تاريخ تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) الإستثمارات فى شركات شقيقة المعدل،ألا تقوم بتطبيق التعديلات التالية بأثر رجعى :

أ- التعديلات الواردة بالفقرات (من ٣٣ حتى ٣٤) من المعيار،فيما يتعلق بالتوقف عن إستخدام طريقة حقوق الملكية،ففى هذه الحالة على المنشأة ألا تقوم بتعديل القيمة الدفترية لإستثمارها فى المنشأة الشقيقة أوالمشروع المشترك وأية مبالغ تخص هذه الإستثمارات سبق الإعتراف بها ضمن حقوق الملكية،وذلك إذا كان تاريخ التوقف عن إستخدام طريقة حقوق الملكية حدث فى فترة سابقة على تطبيق هذا المعيار المعدل .

ب- التعديلات الواردة بالفقرة رقم (٣٥) من المعيار فيما يتعلق بالتغيرات فى حقوق ملكية المنشأة فى المنشأة الشقيقة أو المشروع المشترك مع الإستمرار فى إستخدام طريقة حقوق الملكية .

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) الأصول غير الملموسة

على المنشأة التى كانت تطبق نموذج إعادة التقييم على الأصول غير الملموسة التحول إلى نموذج التكلفة فى هذه الحالة،يتعين على المنشأة ألا تقوم بتطبيق هذا التغيير بأثر رجعى،أى لا تقوم بتعديل القيم الدفترية للأصول غير الملموسة ومجمع الإستهلاك المتعلق بها،وبذلك تعتبر تلك القيم الدفترية فى تاريخ التحول إلى نموذج التكلفة هى التكلفة ومجمع الإستهلاك فى بداية تطبيق هذا المعيار المعدل .

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) تجميع الأعمال

يجب تطبيق هذا المعيار المعدل بأثر مستقبلى على عمليات تجميع الأعمال التى يكون فيها تاريخ الإقتناء فى أول أو بعد يناير ٢٠١٦ .

لا يتم تعديل الأصول والإلتزامات الناشئة من عمليات تجميع الأعمال التى سبق تاريخ إقتنائها أول يناير ٢٠١٦ .

فيما يتعلق بعمليات تجميع الأعمال التى كان تاريخ الإقتناء فيها تطبيق هذا المعيار المعدل،تطبق المنشأة المقتنية بأثر مستقبلى متطلبات الفقرة (٣٨) من معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤) ضرائب الدخل المعدل،ويعنى ذلك ألا تعدل المنشأة المقتنية محاسبة عمليات تجميع الأعمال السابقة للتغيرات التى تم الإعتراف بها سابقاً فى الأصول الضريبية المعترف بها،ومع هذا تعترف المنشأة المقتنية من تاريخ تطبيق هذا المعيار المعدل بالتغيرات فى الأصول الضريبية المؤجلة المعترف بها كتعديل على الربح أو الخسارة (قائمة الدخل) .

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤) الإستثمار العقارى

عند تطبيق الفقرة ٨١ من معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤) الإستثمار العقارى فى حالة وجود أى فائض إعادة تقييم مرتبط بالإستثمارات العقارية مدرج فة جانب حقوق الملكية فى تاريخ التحول إلى نموذج التكلفة يكون قد نتج عن التغير فى تبويب العقار المشمول بمعرفة المالك كأصل ثابت إلى إستثمارعقارى كان يتم قياسه بالقيمة العادلة نتيجة التغير فى طبيعة إستخدام العقار يمكن للمنشأة تحويل هذا الفائض إلى حساب الأرباح أوالخسائر المرحلة عندما يتم التخلص من العقار،علماً بأن التحويل من حساب فائض إعاد التقييم إلى حساب الأرباح أو الخسائر المرحلة لا يتم من خلال قائمة الدخل،مع الأخذ فى الحسبان أى آثار ضريبية تترتب على تحويل فائض إعادة التقييم إلى حساب الأرباح أو الخسائر المرحلة .

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٦) التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية

على المنشأة التى كانت تطبق نموذج إعادة التقييم على أصول التنقيب والتقييم التحول إلى نموذج التكلفة،فى هذه الحالة يتعي على المنشأة ألا تقوم بتطبيق هذا التغير بأثر رجعى،أى لا تقوم بتعديل القيم الدفترية لأصول التنقيب والتقييم ومجمع الإهلاك أو الإستهلاك المتعلق بها،بحسب الأحوال وبذلك تعتبر تلك القيم الدفترية فى تاريخ التحول إلى نموذج التكلفة هى التكلفة ومجمع الإهلاك أو الإستهلاك فى بداية تطبيق هذا المعيار المعدل .

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) القوائم المالية المجمعة

على المنشأة فى تاريخ تطبيق هذا المعيار ألا تقوم بتطبيق التعديلات التالية بأثر رجعى :التعديلات الواردة (بالفقرة ت ٩١ من ملحق إرشادات التطبيق) من المعيار،وذلك فيما يتعلق بتنسيب إجمالى الدخل الشامل إلى مالكى المنشأة الأم والحصص غير المسيطرة حتى وإن أدى ذلك إلى وجود عجز فى رصيد الحصص غير المسيطرةوبالتالى فعلى المنشأة ألا تقوم بتعديل أى أرباح أو خسائر لفترات سابقة على تطبيق هذا المعيار .

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٥) قياس القيمة العادلة

يتعين على المنشأة تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٥) قياس القيمة العادلة بأثر مستقبلى عند إعداد القوائم المالية للفترات التى تبدأ فى أو بعد أول يناير ٢٠١٦ .

لا يتعين على المنشأة تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة فى هذا المعيار فى المعلومات المقارنة المقدمة للفترات قبل تاريخ التطبيق الأولى لهذا المعيار .

أسئلة على الفصل الثالث

س١:قم بإعداد قائمة بمعايير المحاسبة المصرية المعدلة حتى عام ٢٠١٦؟

س٢: وضح الهدف ونطاق تطبيق والمبادئ العامة ذات العلاقة بعرض القوائم المالية وفقاً للمعيار المحاسبى المصرى رقم (١) عرض القوائم المالية ؟

س٣: وضح كيفية قياس المخزون وتكاليف الشراء والتشكيل وفق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣) المخزون؟

س٤: وضح الهدف ونطاق تطبيق والتعريفات المختلفة لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١١) الإيراد؟

س٥: ما هو نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) الأصول غير الملموسة؟

س٦: وضح الفرق بين معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) الأدوات المالية - العرض،ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) الأدوات المالية - الإعتراف والقياس؟

س٧: وضح الهدف ونطاق تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤) الإستثمار العقارى؟

س٨: ما هى الأحكام الإنتقالية التى جاء بها معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٦)؟



الفصل الرابع

دراسة تطبيقية لبعض معايير المحاسبة المصرية

أهداف الفصل:

يهدف هذا الفصل إلى أن يتمكن القارئ من فهم الآتى:

- **كيفية التطبيق العملى لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢) المخزون .**
- **كيفيـة التطبيـق العملـى لمعيـار المحاسـبة المصـرى رقـم (١١) الإيراد .**
- **كيفيـة التطبيـق العملـى لمعيـار المحاسـبة المصـرى رقـم (١٨) المحاسبة عن الإستثمارات فى شركات شقيقة .**

الفصل الرابع

دراسة تطبيقية لبعض معايير المحاسبة المصرية

تمهيد :

يمكن تقسيم المعايير المحاسبية بأنواعها المختلفة حسب أهدافها،حيث توجد معاييرمحاسبية تهدف إلى الأفصاح المحاسبى،وأخرى تهدف إلى القياس والتقييم المحاسبى،وثالثة تهدف إلى كيفية المعالجة المحاسبية لبعض الأنشطة الإقتصادية ورابعة لكيفية المحاسبة فى أموروموضوعات مستحدثة على البيئة الإقتصادية .

ونتناول فى هذا الفصل دراسة تطبيقية لبعض معايير المحاسبة المصرية التى توضح المعالجة المحاسبية لبعض الأنشطة الإقتصادية،وتتمثل فى المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢) المخزون،والمعيار المحاسبى المصرى رقم (١١) الإيراد،وأخيراً المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٨) المحاسبة عن الإستثمارات فى شركات شقيقة .

[١] المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢) المخزون

١-هدف المعيار :

يهدف هذا المعيار إلى شرح المعالجة المحاسبية للمخزون،ويعتبر تحديد مقدار التكلفة التى تثبت كأصل وترحل من فترة إلى أخرى حتى يتم تحقيق الإيراد المقابل هى القضية الأساسية فى المعالجة المحاسبية للمخزون والتى يجب أن يوليها الفاحص الضريبى عناية خاصة .

٢- نطاق المعيار :

يطبق هذا المعيار على كافة أنواع المخزون فيما عدا ما يلى:

(أ) الأعمال تحت التنفيذ فى عقود الإنشاءات بما فى ذلك عقود الخدمات المباشرة المتعلقة بها (معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) الخاص بعقود الإنشاءات).

(ب) الأدوات المالية (معايير المحاسبة المصرية أرقام ٢٥ ,٢٦ , ٤٠) .

(جـ) الأصول البيولوجية (الثروات الحيوانية والزراعية) المتعلقة بالنشاط الزراعى والمنتجات الزراعية عند الحصاد (معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥).

٣- المقصود بالمخزون :

المخزون هو أصل :

أ- محتفظ به بغرض البيع ضمن النشاط العادى للمنشأة .

أو ب- فى مرحلة الإنتاج ليصبح قابلاً للبيع .

أو جـ- فى شكل مواد خام أو مهمات تستخدم فى مراحل الإنتاج أو فى تقديم الخدمات فى المنشآت التجارية والصناعية .

أو د- تكاليف الخدمة التى لم يتحقق الإيراد المتعلق بها من وجهة نظر المنشأة التى تقدم خدمات فى المنشآت الخدمية .

٤- قياس قيمة المخزون :

تقاس قيمة المخزون على أساس التكلفة أو صافى القيمة البيعية أيهما أقل .

٥- طرق قياس تكلفة المخزون :

يوجد عدة طرق لقياس تكلفة مخزون آخر المدة وهى :

أ- الطريقة المحددة .
ب- طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً .
جـ- طريقة المتوسط المتحرك .

تطبيق عملى على المخزون (وفق المعيار المصرى رقم (٢) المخزون)

تقوم إحدى الشركات بإتباع نظام المخزون الدورى وفيما يلى البيانات المستخرجة من سجلاتها عام ٢٠١٥ .

بيـــان	وحدات	تكلفة الوحدة	إجمالى التكلفة
مخزون أول الفترة ٢٠١٥/١/١	٦٠٠	١٦	٩٦٠٠
مشتريات ٢٠١٥/٢/٢٠	٨٠٠	١٨	١٤٤٠٠
مشتريات ٢٠١٥/٧/٢٥	١٠٠٠	٢٠	٢٠٠٠٠
مشتريات ٢٠١٥/١٠/١٨	٨٠٠	٢٢	١٧٦٠٠
إجمالى البضاعة القابلة للبيع	٣٢٠٠		٦١٦٠٠

وبفرض أن وحدات المخزون فى ٢٠١٥/١٢/٣١ تبلغ ١٧٢٠ وحدة وبيعت بمبلغ ٣٠ج للوحدة .

<u>المطلوب:</u> حساب تكلفة المخزون وفقاً للطرق التالية :

١- الطريقة المحددة بفرض أن المخزون موزع على النحو التالى :

٤٠٠ وحدة من الوحدات المشتراه فى ٢٠١٥/٢/٢٠ .

٦٠٠ وحدة من الوحدات المشتراه فى ٢٠١٥/٧/٢٥ .

٧٢٠ وحدة من الوحدات المشتراه فى ٢٠١٥/١٠/١٨ .

٢- طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً .

٣- طريقة المتوسط المتحرك .

الـــــحــــل

١- الطريقة المحددة :

	عدد الوحدات	×	تكلفة الوحدات	= إجمالى التكلفة
تكلفة مخزون آخر الفترة =	٤٠٠	×	١٨	= ٧٢٠٠
(١٧٢٠)	٦٠٠	×	٢٠	= ١٢٠٠٠
	٧٢٠	×	٢	= ١٥٨٤٠
تكلفة مخزون آخر الفترة				٣٥٠٤٠

تكلفة البضاعة المباعة = ٦١٦٠٠ إجمالى التكلفة ــ ٣٥٠٤٠ تكلفة مخزون أخر المدة = ٢٦٥٦٠ جنيه .

٢- طريقة مايرد أولاً يصرف أولاً :

	عدد الوحدات	×	تكلفة الوحدات	= إجمالى التكلفة
تكلفة مخزون آخر الفترة =	٨٠٠	×	٢٢	= ١٧٦٠٠
(١٧٢٠)	٩٢٠	×	٢٠	= ١٨٤٠٠
تكلفة مخزون آخر الفترة				٣٦٠٠٠

بذلك يكون مخزون أخر المدة من آخر كميات تم شرائها حيث يتم صرف ما يرد أولاً (ماتم شرائه أولاً) .

تكلفة البضاعة المباعة = ٦١٦٠٠ ــ ٣٦٠٠٠ = ٢٥٦٠٠ جنيه .

٣- طريقة المتوسط المتحرك

تكلفة مخزون آخر الفترة = عدد وحدات مخزون آخر × متوسط التكلفة الوحدة
= ١٧٢٠ × ١٩,٢٥ = ٣٣١١٠ جنيه .

* متوسط تكلفة الوحدة = إجمالى تكلفة البضاعة ÷ إجمالى عدد الوحدات
= ٦١٦٠٠ ÷ ٣٢٠٠ = ١٩,٢٥ جنيه .

* تكلفة البضاعة المباعة = ٦١٦٠٠ – ٣٣١١٠ = ٢٨٤٩٠ جنيه .

[٣] المعيار المحاسبى المصرى رقم (١١) الخاص بالإيراد

نطاق المعيار: يتمثل نطاق المعيار فى الآتى :

١- يطبق فى الإيراد الناتج عن بيع المبلغ،تأدية خدمات، إستخدام الغير لأصول المنشأة .

٢- لا يتناول المعيار عقود تأدية خدمات للغير،عقود الإيجار،عقود التأمين،مستخرجات المنجم،توزيعات الأرباح .

القيمة العادلة :

وهى القيمة التبادلية لأصل معين بين بائع ومشترى كل منها لديه رغبة فى التبادل ويتعاملان بإرادة حرة

قياس الإيراد :

١- تقاس قيمة الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق للمنشأة مع مراعاة الخصم التجارى أو خصم الكمية .

٢- قد يكون الإيراد وهو المبلغ المستلم أو المستحق من نقدية أو ما فى حكمها .

الإعتراف بالإيراد :

١- يتم الإعتراف بالإيراد الناتج عن بيع البضائع بشرط قيم المنشأة بتحويل المنافع والمخاطر الأساسية لملكية السلع للمشترى وعدم إحتفظ المنشأة بحق التدخل الإدارى المستثمر،وإمكانية قياس الإيراد بشكل دقيق .

٢- مع الإعتراف بالإيراد الخاص بتنفيذ عملية تأدية خدمة بشرط إمكانية قياس درجة إتمام العملية بشكل دقيق،إمكانية قياس التكاليف بشكل دقيق .

تحقق الإيراد :

يتحقق الإيراد بالطرق الآتية :

1) **يتحقق الإيراد عند البيع .**
2) **يتحقق الإيراد بعد البيع .**
3) **يتحقق الإيراد عند الإنتهاء من الإنتاج .**
4) **يتحقق الإيراد أثناء الإنتاج .**

١) تحقق الإيراد عند البيع :

وهى القاعدة الأساسية لتحقيق الإيراد للأسباب التالية :

- **لأن سعر البيع يتحدد بصفة نهائية .**
- **تكاليف السلع والخدمات تكون قد حددت بشكل نهائى .**
- **لأن واقعة البيع تمثل عادة الحدث الذى له دلالة أكبر فى النشاط الإقتصادى للمنشأة .**

٢) تحقق الإيراد بعد البيع :

يطبق فى بعض الحالات الخاصة مثل البيع التأجيرى أو البيع بالتقسيط .

وهناك ثلاثة آراء حول هذه الطريقة

- **الأولى: أن الأقساط المحصلة أولاً هى إسترداد لتكلفة السلعة المباعة بالتقسيط وتتحقق الأرباح عند تحصيل الأقساط الأخيرة .**
- **الثانية: أن الأقساط المحصلة أولاً تحقق كامل الربح أما الأقساط الأخيرة فهى إسترداد لتكلفة السلعة المباعة .**
- **الثالثة: أن كل قسط هو إسترداد لجزء من تكلفة السلعة وجزء من الأرباح المحققة .**

٣) تحقق الإيراد عند الإنتهاء من الإنتاج :

تطبق هذه القاعدة لتحقق الربح عندما يكون الإنتاج نمطى أى يحافظ على نفس الخصائص وتتوافر أسواق مالية لهذا الإنتاج (بورصة لهذه الأسواق) مثل القهوة،الذهب،البترول ،...إلخ بحيث يتحدد سعر المنتج بصورة قابلة للتأكد والتحقق .

تطبيقات عملية على المعيار المصرى رقم (١١) الإيراد

تطبيق ١:

فى ٢٠١٤/٥/١ باعت الشركة المصرية للسيارات سيارة بطريقة البيع بالتقسيط بالشروط الآتيه :

(١) ثمن البيع النقدى = ٧٥٠٠٠ جنيه مصرى .

(٢) ثمن التكلفة = ٥٥٠٠٠ جنيه مصرى .

(٣) مقدم الثمن = ١٢٠٠٠ جنيه مصرى .

(٤) يدفع الباقى على أربعة أقساط سنوية متساوية بفائدة ١٢% سنوياً (الأقساط ٢٠١٤/٨/١، ٢٠١٤/١١/١، ٢٠١٥/٢/١، ٢٠١٥/٥/١ .

المطلوب: تحديد الأرباح التى تخص كل فترة مالية .

الـــــحـــــل

$$\text{القسط السنوى المسدد} = \frac{\text{مبلغ غير مسدد × المعدل (١+ معدل)}^{\text{ن}}}{\text{(١+ معدل)}^{\text{ن}} - ١}$$

مبلغ غير مسدد = ثمن البيع (٧٥٠٠) - مقدم الثمن (١٢٠٠) = ٦٣٠٠ جنيه .

$$\text{القسط السنوى} = \frac{\text{٦٣٠٠٠ × ٠,٠٣ (١,٠٣)}^{٤}}{\text{(١,٠٣)}^{٤} - ١} = \text{١٦٩٤٨ جنيه .}$$

لاحظ : معدل القسط الربع سنوى = ١٢% ÷ ٤ = ٣% .

قيمة القرض (١)	الفـــترة	الفائدة (٢)	القسط (٣)	الجزء المسدد من ثمن البيع النقدى (٤) = ٣ - ٢	الجزء المسدد من ثمن البيع النقدى (٥) = ١ - ٤
٦٣٠٠٠	٢٠١٤/٥/١ ٢٠١٤/٨/١	١٨٩٠	١٦٩٤٨	١٥٠٥٨	٤٧٩٤٢
٤٧٩٤٢	٢٠١٤/٨/١ ٢٠١٤/١١/١	١٤٣٥	١٦٩٤٨	١٥٥١٠	٣٢٤٣٢
٣٢٤٣٢	٢٠١٤/١١/١ ٢٠١٥/٢/١	٩٧٣	١٦٩٤٨	١٥٩٧٥	١٦٤٥٧
١٦٤٥٧	٢٠١٥/٢/١ ٢٠١٥/٥/١	٤٩١	١٦٩٤٨	١٦٤٥٧	—
		٤٧٩٢	٦٧٧٩٢	٦٣٠٠٠	

*** ومن الجدول السابق يمكن حساب الأرباح التى تخص عام ٢٠٠٥ كما يلى** :

- أرباح العقد = ثمن البيع٧٥٠٠٠ – ثمن التكلفة٥٥٠٠٠ = ٢٠٠٠٠

وتقسم هذه الأرباح بنسبة المقدم وباقى الأقساط أى بنسبة
١٢٠٠٠ : ١٥٠٥٨ : ١٥٥١٠ : ١٥٩٧٥ : ١٦٤٥٧

١) الأرباح عند قبض مقدم الثمن=٢٠٠٠٠× (١٢٠٠٠ ÷ ٧٥٠٠٠) = ٣٢٠٠ ج
٢) الأرباح عند القسط الأول = ٢٠٠٠٠× (١٥٠٥٨÷ ٧٥٠٠٠) = ٤٠١٥ ج
٣) الأرباح عند القسط الثانى = ٢٠٠٠٠× (١٥٥١٠÷ ٧٥٠٠٠) = ٤١٣٦ ج

مجموع الأرباح لعام ٢٠١٤ = ١١٣٥١ج

لاحظ: * تحول هذه الأرباح (١١٣٥١) إلى قائمة الدخل لعام ٢٠١٤ (٢٠٠٠٠ – ١١٣٥١) = ٨٦٤٩ تحول لقائمة دخل ٢٠١٥ .

*** فوائد تخص عام ٢٠١٤ من الجدول كما يلى {١٨٩٠ + ١٤٣٨ + (٩٧٣ ×٣/٢ عبارة عن شهرين من ثلاث شهور من ٢٠١٤/١١/١ إلى ٢٠١٥/٢/١)} = ٣٩٧٧ ....تحول لقائمة الدخل لعام ٢٠١٤ .**

*** أما باقى الفوائد (٤٧٩٢ الإجمالى – ٣٩٧٧ = ٨١٣) تخص عام ٢٠١٥ .**

تطبيق ٢:

قدمت إليك إحدى الشركات التى تطبق نظام المخزون المستمر ونظام البيع بالتقسيط مع الإحتفاظ بحق الملكية ما يلى :

	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥
إيراد المبيعات بالتقسيط	٢٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة بالتقسيط	١٥٠٠٠٠	١٨٥٠٠٠	٢١٩٠٠٠
المتحصلات النقدية			
من مبيعات ٢٠١٣	٦٠٠٠٠	١٠٥٠٠٠	٣٠٠٠٠
من مبيعات ٢٠١٤	–	١٠٠٠٠٠	١١٥٠٠٠
من مبيعات ٢٠١٥	–	–	١٥٥٠٠٠

المطلوب:أ- إيضاح المعالجة المحاسبية للعمليات السابقة فى ضوء المعايير المصرى المحاسبية والمعيار المحاسبى المصرى رقم (١١) .
ب- قيود اليومية فى ٢٠١٣/١٢/٣١ مع ملاحظة أن الشركة تعانى من عدم التأكد المتعلقة بتحصيل قيمة المبيعات .

الـــــحــــــل

*** يتم حساب نسبة مجمل الربح لمبيعات كل سنة**

١- حساب نسبة مجمل الربح	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥
إيراد المبيعات بالتقسيط	٢٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة بالتقسيط	١٥٠٠٠٠	١٨٥٠٠٠	٢١٩٠٠٠
مـــجـــمـــل الـــربح	٥٠٠٠٠	٦٥٠٠٠	٨١٠٠٠
نسبة مجمل الربح = مجمل الربح ÷ إيراد المبيعات	٢٥%	٢٦%	٢٧%

٢- تكون الأرباح المحققة خلال أعوام ٢٠١٣، ٢٠١٤، ٢٠١٥ كالتالى :

- أرباح محققة خلال عام ٢٠١٣ = ٦٠٠٠٠ × ٢٥% = ١٥٠٠٠ جنيه .

- أرباح محققة خلال عام ٢٠١٤

= ١٠٥٠٠٠×٢٥% + ١٠٠٠٠٠×٢٦% = ٥٢٢٥٠ ج

- أرباح محققة خلال عام ٢٠١٥

=٣٠٠٠٠×٢٥% + ١١٥٠٠٠ × ٢٦% + ١٥٥٠٠٠ × ٢٧% = ٧٩٢٥٠ ج

٣- قيود اليومية لعام ٢٠١٣

مدين	دائن	البيان	التاريخ
		* إثبات المبيعات	
٢٠٠٠٠٠		من حـ/ مدينى مبيعات بالتقسيط	١٢/٣١
	٢٠٠٠٠٠	إلى حـ/ المبيعات بالتقسيط	
		*إثبات تكلفة بضاعة مباعة	
١٥٠٠٠٠		من حـ/ تكلفة بضاعة مباعة	١٢/٣١
	١٥٠٠٠٠	إلى حـ/ المخزون	
		*إثبات متحصل من مدينى مبيعات بالتقسيط	
٦٠٠٠٠		من حـ/ الصندوق	١٢/٣١
	٦٠٠٠٠	إلى حـ/مدينى مبيعات بالتقسيط	
		*إستخراج أرباح المبيعات بالتقسيط	
٢٠٠٠٠٠		من حـ/ مبيعات بالتقسيط	١٢/٣١
		إلى مذكورين	
	١٥٠٠٠٠	حـ/ تكلفة بضاعة مباعة بالتقسيط	
	٥٠٠٠٠	حـ/ أرباح مؤجلة عن مبيعات بالتقسيط	
		*إثبات الأرباح المؤجلة كأرباح محققة	
١٥٠٠٠		من حـ/ أرباح مؤجلة عن مبيعات بالتقسيط	١٢/٣١
	١٥٠٠٠	إلى حـ/ أرباح محققة عن مبيعات بالتقسيط	

[٣] المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٨) المحاسبة عن الإستثمارات فى شركات شقيقة

يتضمن المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٨) بعنوان المحاسبة عن الإستثمارات فى شركات شقيقة الأبعاد التالية :

١- نطاق المعيار :

يطبق هذا المعيار عند قيام الشركات بالمحاسبة عن الإستثمارات فى شركات شقيقة .

٢- تعريفات :

أ- الشركة الزميلة: هى شركة يكون للمستثمر فيها تأثير قوى ولكنها ليست شركة تابعة كما أنها ليست مشروعاً مشتركاً للمستثمر .

ب- التأثير القوى: هو القدرة على المشاركة فى إتخاذ القرارات التشغيلية والتمويلية للشركة المستثمر فيها ولكن لا تصل تلك القدرة إلى درجة التأثير على تلك السياسات .

جـ- السيطرة: هى القدرة على التحكم فى السياسات التمويلية والتشغيلية لشركة بغرض الحصول على منافع من الأنشطة الخاصة بها .

د- الشركة التابعة: هى الشركة التى يسيطر عليها شركة أخرى .

هـ- طريقة حقوق الملكية: هى طريقة محاسبية يتم بناء عليها إثبات الإستثمار عند إقتنائه بتكلفة الإقتناء ثم يتم تعديل تلك التكلفة بكل تغيير يطرأ على نصيب المستثمر فيها .

و- طريقة التكلفة: هى طريقة محاسبية يتم بناء عليها إثبات الإستثمار بالتكلفة،وتظهر قائمة الدخل إيراد الإستثمار فى حدود ما تعلنه الشركة المستثمر فيها فقط من توزيعات الأرباح والمحققة بعد تاريخ الإقتناء .

٣- التأثير القوى :

إذا إمتلك المستثمر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ٢٠% أو أكثر من حق التصويت فى الشركة المستثمر فيها فيعنى ذلك أن للمستثمر تأثيراً قوياً إلا إذا ثبت عدم وجود هذا التأثير،كما يعنى أن ملكية المستثمر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة

أقل من ٢٠% من حقوق التصويت إنه ليس للمستثمر تأثيراً قوياً إلا إذا ثبت وجود هذا التأثير،ويتم التعرف على وجود تأثير قوى للمستثمر فى شركة يستثمر فيها خلال المؤشرات التالية :

١- التمثيل فى مجلس الإدارة أو الجهة الإدارية المعادلة فى الشركة المستثمر فيها
٢- الإشتراك فى وضع السياسات .
٣- وجود معاملات هامة بين المستثمر والشركة المستثمر فيها .
٤- تبادل أفراد الإدارة .
٥- الإحتفاظ بمعلومات فنية أساسية عن الشركة المستثمر فيها .

٤- **القوائم المالية المجمعة**

يتم المحاسبة عن الإستثمار فى شركة شقيقة بالقوائم المالية المجمعة وفقاً لطريقة حقوق الملكية إلا إذا كان الإستثمار قد إقتنى وإحتفظ به أساساً بنية التصرف فيه فى الأجل القريب،ففى هذه الحالة تتم المحاسبة عن الإستثمار بطريقة التكلفة وتستخدم طريقة التكلفة عندما تعمل الشركة الشقيقة فى ظل مجموعة من القيود طويلة الأجل التى تضعف بدرجة كبيرة من قدرتها على تحويل الأموال للمستثمر،كما يجب أن يتوقف المستثمر عن إستخدام طريقة حقوق الملكية من التاريخ الذى يحدث فيه ما يلى :

أ- عندما يفقد المستثمر تأثيره القوى فى الشركة الزميله مع إحتفاظه بكل أو جزء من هذا الإستثمار .

ب- عندما يصبح إستخدام طريقة حقوق الملكية غير مناسب بسبب عمل الشركة الشقيقة فى ظل مجموعة من القيود طويلة الأجل والتى تضعف بدرجة كبيرة من قدرتها على تحويل الأموال للمستثمر .

٥- **المعالجة المحاسبية للإستثمار فى شركة شقيقة بالقوائم المالية للمستثمر**

تتم المعالجة المحاسبية للإستثمارات فى شركة شقيقة بالقوائم المالية للمستثمر وفقاً لأحد الأساليب التالية :

أ- طريقة حقوق الملكية أو طريقة التكلفة التى إستخدمت عند المحاسبة عن الإستثمار بالقوائم المالية للمستثمر .

ب- أن يظهر الإستثمار بالتكلفة أو بمبلغ إعادة التقييم .

٦- الإفصاح :

يجب أن تفصح القوائم المالية عما يلى :

أ- بيان مناسب بأهم الشركات الشقيقة يتضمن نسبة ملكية المستثمر فى كل منها وكذلك نسبته فى حقوق التصويت إذا كانت مختلفة عن نسبة الملكية .

ب- الطرق المحاسبية المستخدمة فى المحاسبة عن تلك الإستثمارات .

جـ- الإفصاح عن الإستثمارات فى الشركات الزميله كأصول طويلة الآجل وتدرج كبند مستقل بقائمة المركز المالى مع الإفصاح عن نصيب المستثمر فى أرباح أو خسائر هذه الإستثمارات ببند مستقل بقائمة الدخل .

د- نصيب المستثمر فى تأثير الظروف الطارئة والإرتباطات الرأسمالية للشركة الشقيقة والتى تمثل إلتزاماً محتمل الحدوث،والظروف الطارئة التى تنتج بسبب أن المستثمر هو الملتزم منفرداً عن جميع إلتزامات الشركة الزميله .

تطبيقات عملية لكيفية تطبيق المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٨)

تطبيق ١

فيما يلى بعض العمليات التى تمت بإحدى الشركات المساهمة :

- **فى ٢٠١٤/٥/٢٠ قامت الشركة الشرقية بشراء ٩٦٠٠ سهم (٢٠% من الأسهم العادية) لشركة القاهرة الصناعية بسعر ١٠٠ جنيه للسهم .**
- **فى ٢٠١٤/١٢/٣١ بلغت الأرباح المحققة لشركة القاهرة الصناعية ٤٠٠٠٠٠ جنيه،ويبلغ نصيب الشركة الشرقية فيه ٨٠٠٠٠ جنيه (٤٠٠٠٠٠ × ٢٠%) .**
- **فى ٢٠١٥/١/٢٥ أعلنت شركة القاهرة الصناعية عن توزيع أرباح نقدية قدرها ٢٠٠٠٠٠ جنيه يبلغ نصيب الشركة الشرقية منها ٤٠٠٠٠ (٢٠٠٠٠٠×٢٠%) .**
- **فى ٢٠١٥/١٢/٣١ بلغت الخسائر المحققة بشركة القاهرة الصناعية ١٠٠٠٠٠ جنيه نصيب الشركة الشرقية منها ٢٠٠٠٠ جنيه (١٠٠٠٠٠ ×٢٠%) .**

المطلوب: بإعتبارك خبيراً فى معايير المحاسبة المصرية بصفة عامة ومعيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) بعنوان المحاسبة عن الإستثمارات فى الشركات

الشقيقة ..إعداد قيود اليومية اللازمة فى دفاتر المستثمر (الشركة الشرقية) لإثبات العمليات السابقة وفقاً لطريقتى التكلفة وحقوق الملكية وبغرض أن التعامل كان نقداً

الـــــحـــــل

طـريــقــة الـتـكـلـفـة			
٩٦٠٠٠٠		من حـ/ الإستثمارات طويلة الأجل	
	٩٦٠٠٠٠	إلى حـ/ النقدية بالخزينة	٢٠١٤/٥/٢٠
		لا يوجد قيود	٢٠١٤/١٢/٣١
٤٠٠٠٠		من حـ/ النقدية بالخزينة	٢٠١٥/١/٢٥
	٤٠٠٠٠	إلى حـ/ إيرادات الإستثمارات	
		لا يوجد قيود	٢٠١٥/١٢/٣١

طـريــقــة حقوق الملكية			
٩٦٠٠٠٠		من حـ/ الإستثمارات طويلة الأجل	٢٠١٤/٥/٢٠
	٩٦٠٠٠٠	إلى حـ/ النقدية بالخزينة	
٨٠٠٠٠		من حـ/ الإستثمارات طويلة الأجل	٢٠١٤/١٢/٣١
	٨٠٠٠٠	إلى حـ/ إيرادات الإستثمارات	
٤٠٠٠٠		من حـ/ النقدية بالخزينة	٢٠١٥/١/٢٥
	٤٠٠٠٠	إلى حـ/ الإستثمارات طويلة الأجل	
٢٠٠٠٠		من حـ/ خسائر إستثمارات	٢٠١٥/١٢/٣١
	٢٠٠٠٠	إلى حـ/ الإستثمارات طويلة الأجل	

تطبيق ٢

قامت الشركة الشرقية فى ٢٠١٤/٤/٢٠ بشراء ٢٥% من الأسهم العادية لشركة المياه بلغ ٤٠٠٠٠٠جنيه وهو مساوى للقيمة الدفترية لرأس مال الأسهم .
فى ٢٠١٤/١٢/٣١ بلغت الأرباح المحققة لشركة المياه ٢٤٠٠٠٠ جنيه .
فى ٢٠١٥/٤/٢٠ أعلنت شركة المياه عن توزيع أرباح نقدية قدرها ١٦٠٠٠٠ج

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم بالشركة الشرقية وفقاً لطريقة حقوق الملكية بفرض أن التعامل كان نقداً .

الـــــحــــل

٤٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	من حـ/ الإستثمارات طويلة الأجل إلى حـ/ النقدية بالخزينة إثبات الحصول على ٢٥% من أسهم شركة المياه	٢٠١٤/٤/٢٠
٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	من حـ/ الإستثمارات طويلة الأجل إلى حـ/ إيرادات الإستثمارات إثبات الزيادة فى الإستثمار ٢٥% من صافى ربح شركة المياه	٢٠١٤/١٢/٣١
٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	من حـ/ النقدية بالخزينة إلى حـ/ الإستثمارات طويلة الأجل إثبات تخفيض الإستثمارات بقيمة التوزيعات المحصلة من شركة المياه	٢٠١٥/٤/٢٠

أسئلة وتمارين على الفصل الرابع

أولاً: الأسئلة النظرية

١- أذكر الهدف ونطاق تطبيق المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢) المخزون ؟

٢- ما هى طرق قياس تكلفة المخزون وفق المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢) المخزون ...مفترضاً أرقام من عندك ؟

٣- وضح كيفية قياس والإعتراف بالإيراد وفق المعيار المحاسبى المصرى رقم (١١) الإيراد ؟

٤- أذكر نطاق تطبيق وكيفية الإفصاح بالقوائم المالية وفقاً للمعيار المصرى رقم (١٨) المحاسبة عن الإستثمارات فى شركات شقيقة ؟

ثانياً: التمارين العملية

تمرين رقم (١)

تقوم شركة الحرمين بإتباع نظام المخزون المستمر وفيما يلى البيانات المستخرجة من سجلاتها والخاصة بالسلعة (س) خلال شهر ديسمبر ٢٠١٥ :

مخزون ٢٠١٥/١٢/١ ٣٠٠ وحدة وتكلفة الوحدة ١٢ جنيه .

مشتريات ٢٠١٥/١٢/٤ ١٢٠ وحدة وتكلفة الوحدة ١٣ جنيه .

مبيعات ٢٠١٥/١٢/١٥ ٢١٠ وحدة بسعر البيع ٢٠ جنيه .

مشتريات ٢٠١٥/١٢/١٨ ٢٤٠ وحدة وتكلفة الوحدة ١٣ جنيه .

مبيعات ٢٠١٥/١٢/٢٦ ٣٦٠ وحدة بسعر البيع ٢٠ جنيه .

مشتريات ٢٠١٥/١٢/٢٨ ٢٤٠ وحدة وتكلفة الوحدة ١٤ جنيه .

مبيعات ٢٠١٥/١٢/٣١ ٣٠ وحدة بسعر البيع ٢٢ جنيه .

المطلوب:

تصوير جدول يوضح حركة المخزون والمشتريات وتكلفة البضاعة المباعة وإستخراج رصيد المخزون أولاً بأول وفقاً للطرق التالية :

أ- طريقة مايرد أولاً يصرف أولاً .

ب- طريقة المتوسط المتحرك .

تمرين رقم (٢)

بفرض أن شركة الإنشاءات والطرق قد حصلت على عطاء لإنشاء طريق معبد فى الفترة من ٢٠١٣/٧/١ إلى ٢٠١٥/١٠/٣١ بمبلغ وقدرة ٤٥٠٠٠٠٠ جنيه مصرى،وقد قدرت الشركة أن العقد سيكلفها مبلغ وقدرة ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه مصرى،وقد توفرت لديك المعلومات التالية خلال فترة تنفيذ العقد :

الإيضاحات	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥
التكاليف بنهاية كل تاريخ	١٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	٤٠٥٠٠٠٠
التكاليف المقدرة لإتمام العقد	٣٠٠٠٠٠٠	١٠٥٠٠٠٠	ــــ
الفواتيرالمقدمة للتحصيل حتى تاريخه	٩٠٠٠٠٠	٢٧٥٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠٠
النقدية المحصلة حتى تاريخه	٧٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠٠

المطلوب: إحسب الإيرادات التى تخص كل فترة .

تمرين رقم (٣)

قامت الشركة المصرية فى ٢٠١٤/٤/٢٠ بشراء ٢٠% من الأسهم العادية لشركة المياه بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه،وهو مساوى للقيمة الدفترية لرأس مال الأسهم .

وفى ٢٠١٤/١٢/٣١ بلغت الأرباح المحققة لشركة المياه ٢٤٠٠٠٠ جنيه .

فى ٢٠١٥/٤/٢٠ أعلنت شركة المياه عن توزيع أرباح نقدية قدرها ١٦٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم بالشركة المصرية وفقاً لطريقة حقوق الملكية بفرض أن التعامل كان نقداً .



الفصل الخامس

المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية وفق المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٣)

<u>أهداف الفصل:</u>

يهدف هذا الفصل إلى أن يتمكن القارئ من فهم الآتى:

- **طبيعة المعاملات التى تتم بعملة أجنبية .**
- **المفاهيم المرتبطة بمعاملات بعملة أجنبية .**
- **الأساليب المحاسبية لمعالجة المعاملات بالعملة الأجنبية .**

الفصل الخامس

المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية

وفق المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٣)

تمهيد :-

تتعدد أنشطة الشركات المتعددة الجنسية فى معاملاتها الدولية الآجلة الخاصة بعمليات الإستيراد والتصدير للسلع أو الخدمات،حيث يتم إبرام الصفقات والتعاقدات فى تاريخ معين على أن يتم السداد أو التحصيل النقدى لقيمة تلك الصفقة فى تاريخ لاحق،وتبرز فى هذه الحالة مشكلة فروق العملة الناتجة عن إختلاف أسعار صرف العملات الأجنبية بين تاريخ نشأة الصفقة وتاريخ سداد الإلتزامات أو تحصيل المستحقات المترتبة عليها .

ونتناول فى هذا الفصل مشكلة المعاملات التى تتم بعملة أجنبية فى الشركات المصرية التى ترتبط بأنشطة دولية (مثل عمليات الإستيراد أو التصدير) والمداخل المحاسبية لمعالجتها والتقرير عنها فى ضوء المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٣) آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية،موضحاً طبيعة المعاملات بعملة أجنبية،وشروط المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٣)،والأساليب المحاسبية لمعالجة المعاملات بعملة أجنبية .

أولاً: معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣)
آثار التغييرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية .

يطبق هذا المعيار المحاسبى المصرى المعدل على القوائم المالية التى تغطى الفترات التى تبدأ فى ١ كانون (يناير) ١٩٩٥ أو ما بعد ذلك التاريخ،ويحل محل المعيار المحاسبى الدولى الحادى والعشرون "المحاسبة عن آثار التغيرات فى معدلات صرف العملات الأجنبية" .

لايتناول المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٣) محاسبة التحوط لبنود العملات الأجنبية (فيما عدا البنود المتعلقة بالإستثمارات بعملات أجنبية) حيث أن المعيار المحاسبى المصرى السادس والعشرون الذى يتناول الأدوات المالية: الإعتراف والقياس .

المحتويات

المعيار المحاسبى المصرى الثالث عشر (المعدل عام ٢٠١٥)
آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية

وقد تم إستعراض هذه المحتويات فى الفصل الثالث من هذا الكتاب .

ثانياً: طبيعة المعاملات الأجنبية

لقد إنتشر إستخدام مصطلح المعاملات بالعملة الأجنبية فى مجال المحاسبة الدولية نظراً لتعدد أنواع المعاملات التى تتم بالعملة الأجنبية،إضافة إلى العديد من المشكلات المحاسبية التى تواجه الشركات متعددة الجنسية بسبب إبرام هذه الصفقات .

ويقصد بالمعاملة بالعملة الأجنبية هى العملية التى تمت بعملة أجنبية بخلاف عملة القيد للمنشأة أو تحتاج السداد بعملة أجنبية،وتثبت هذه المعاملات على أساس عملة القيد وذلك بإستخدام سعر الصرف بين عملة القيد والعملة الأجنبية فى تاريخ المعاملة .

١- أنواع المعاملات بالعملة الأجنبية

تشمل المعاملات بالعملة الأجنبية الأنواع التالية :

١. عمليات الشراء أو البيع أو الخدمات والتى تتحدد أسعارها بعملات أجنبية .
٢. عمليات الإقتراض أو الإقراض بحيث تكون المبالغ الواجبة السداد أو التحصيل محددة بعملات أجنبية .
٣. عقود الصرف الأجنبى والتى لم تنفذ بعد .
٤. عمليات إقتناء أو إستبعاد أصول أو حدوث أو تسوية إلتزامات بعملة أجنبية

ويلاحظ أن المعاملات بعملة أجنبية يجب أن يتم ترجمتها إلى عملة القيد (عملة التقرير) ويتم ذلك بتطبيق سعر الصرف بين العملة الأجنبية وعملة القيد،أما بخصوص المعاملات التى تتم بعملة أجنبية ويتم تسويتها بعملة القيد (أى العملة المحلية) فلا تعتبر هذه المعاملة معاملة بعملة أجنبية .

وعلى سبيل المثال إذا قامت شركة مصرية بتصدير بضاعة إلى شركة أمريكية على أن تتم تسوية العملية بالدولار الأمريكى فتعتبر هذه العملية صفقة بعملة أجنبية،أما إذا تمت تسوية العملية بالجنية المصرى (العملة المحلية) فلا تعتبر المعاملة بعملة أجنبية .

وهكذا فإن الشركات متعددة الجنسية تواجه عديد من المشكلات المحاسبية المرتبطة بتلك المعاملات التى تتم بعملة أجنبية ولعل من أهمها :

١. التسجيل الأولى للمعاملة وقت حدوثها .

٢. تسجيل أرصدة العملات الأجنبية فى التواريخ اللاحقة لتاريخ إعداد قائمة المركز المالى .
٣. معالجة الأرباح أو الخسائرالناتجة عن التغيرات فى أسعار الصرف سواء عند إعداد القوائم المالية أوعند إنتهاء عملية السداد أوالتحصيل النقدى للصفقة .
٤. تسجيل التسويات الخاصة بحسابات المدينين والدائنين بالعملة الأجنبية فى تواريخ إستحقاقها .

وقد كانت المعالجة المحاسبية لهذه المشاكل السابق عرضها مختلفة بين الشركات فى الدول المختلفة حتى صدر معيار المحاسبة الدولية رقم (٢١) وأصبح سارى المفعول من يناير١٩٨٥ وقد تم إعادة صياغته عام ١٩٩٣ وأصبحت بذلك الشركات متعددة الجنسية ملتزمة بتطبيقه على صفقاتها الدولية التى تتم بالعملات الأجنبية وقد أدى ذلك إلى توحيد المعالجات المحاسبية لتلك المشاكل إلى حد كبير،ثم صدر المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٣) .

٢- الفرق بين ترجمة العملة وتحويل العملة .

يقصد بعملية ترجمة العملة "عمليات التغيير بواسطة عملة القيد عن قيم نقدية (أصول أو إلتزامات أو إيرادات أو مصروفات) محددة بعملة أجنبية بإستخدام سعر صرف ملائم .

بينما يشير مصطلح تحويل العملة إلى "عملية تغيير فعلية من عملة إلى عملة أخرى وإنتقال للأموال بين طرفين"،ولكن عملية الترجمة ما هى إلا تغيير فى التعبير النقدى للأرصدة المحاسبية،أى أنه حساب مثبت بعملة أجنبية معينة يتم التعبير عنه بالقيمة المعادلة لعملة دولة أخرى بإستخدام سعر صرف ملائم،وبذلك يحدث تغيير فعلى للعملات ولا تحرك للأموال،وتتم عمليات الترجمة دفترياً بواسطة المحاسبين بينما تتم عمليات تحويل العملة عن طريق البنوك التجارية أو شركات السمسرة .

٣- بعض المفاهيم المرتبطة بالمعاملات بالعملات الأجنبية

أ- سعر الصرف

"هو عدد الوحدات النقدية التى يجب أن تعطى بعملة دولة ما مقابل الحصول على وحدة واحدة من عملة دولة أخرى " .

ب- عملة القيد

"هى العملة التى تستخدم فى إعداد وعرض القوائم المالية للشركة" .

جـ- العملة الوظيفية

"هى العملة التى تستخدمها الشركة فى إدارة عملياتها فى ظل الظروف الإقتصادية العادية التى تمارس من خلالها نشاطها"،وهى عادة ماتكون عملة الدولة التى تمارس الشركة أنشطتها داخل حدودها الإقليمية .

د- سعر المعاملة

"هو سعرالتبادل المتفق عليه لتبادل نوعين مختلفين من العملة بتاريخ محدد فى المستقبل" .

هـ - سعر الإقفال

"هو سعر الصرف المحدد فى تاريخ الميزانية" .

و- صافى الإستثمار فى كيان أجنبى

"هو الجزء الذى تملكه الشركة الأم من أصول أو حقوق ملكية فى الشركة الأجنبية" .

ز- المعاملات المنتهية

"هى المعاملات التى تعقدها الشركة متعددة الجنسية وتنتهى بالتحصيل أو السداد للحقوق أو الإلتزامات المالية المترتبة عليها خلال فترة محاسبية واحدة" .

حـ- المعاملات غير المنتهية

"هى المعاملات التى تتم فى فترة مالية معينة وتنتهى بالتحصيل أو السداد الحقوق أو الإلتزامات المالية المترتبة عليها فى فترة أو فترات مالية لاحقة" .

ثالثاً: شروط المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٣)

يتضمن المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٣)،"آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية"،يشتمل على بعض الشروط أو المتطلبات بخصوص المعاملات التى تتم بعملة أجنبية وتتمثل فى الفقرات التالية:

(أ) يجب أن تسجل العملية المحددة بعملة أجنبية على أساس ما يعادلها من عملة التقرير،وذلك بتطبيق سعر الصرف السائد بين عملة التقرير والعملة الأجنبية فى تاريخ حدوث العملية .

(ب) فى تاريخ كل ميزانية عمومية

١. يجب التقرير عن البنود النقدية بالعملة الأجنبية بإستخدام سعر صرف الإقفال .

٢. يجب التقرير عن البنود غير النقدية المدرجة بالتكلفة التاريخية والمحددة بعملة أجنبية بإستخدام سعر الصرف الذى كان سائداً بتاريخ حدوث العملية
٣. يجب التقرير عن البنود غير النقدية والتى تكون مسجلة على اساس القيمة العادلة والمحددة بعملة أجنبية بإستخدام أسعار الصرف التى كانت سائدة عندما تم تحديد هذه القيم .

(جـ) الإعتراف بفروقات أسعار الصرف الناجمة عن تسوية البنود النقدية،أوتلك الناجمة عن التقرير عن بنود المنشأة النقدية بأسعار صرف تختلف عن تلك التى كانت قد سجلت بها أصلاً خلال الفترة،أو تم التقرير عنها فى بيانات مالية سابقة كدخل أو مصروف فى الفترة التى تنشأ فيها .

ومما سبق يتضح أنه وفقاً للمعيار المحاسبى المصرى رقم (١٣) فإن المعالجة المحاسبية للمعاملات الأجنبية يتبع فيها الآتى :

- فى تاريخ حدوث المعاملة :

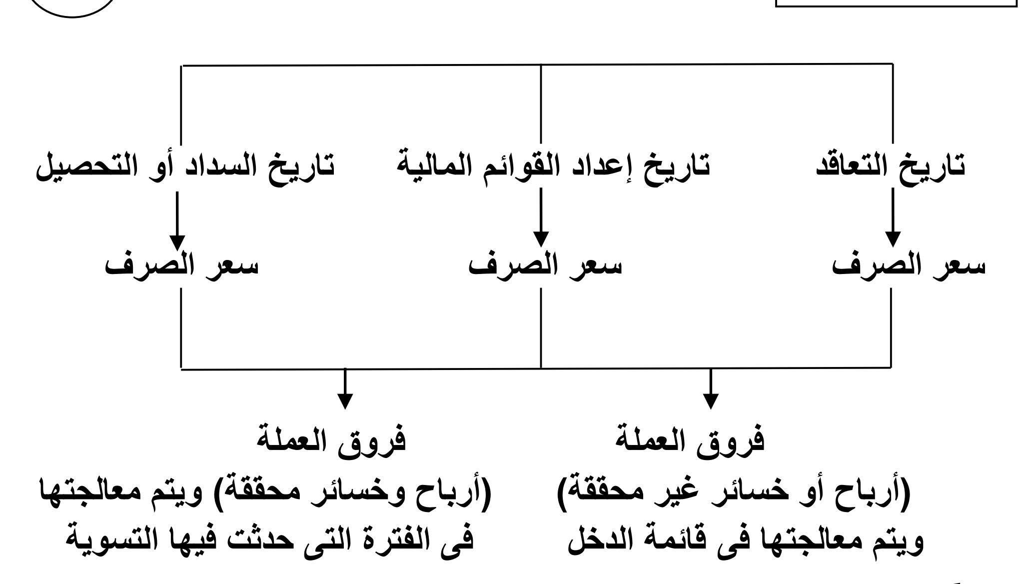
تثبت العمليات بالعملة الأجنبية خلال السنة المالية على اساس أسعار الصرف الجارية (الفورية) وذلك فى تاريخ تنفيذ المعاملة .

- فى تاريخ إعداد الميزانية اللاحقة لتاريخ حدوث المعاملة وقبل التسوية

يتم إعادة تقييم الأرصدة المحددة بعملة أجنبية (أرصدة المدينين،أو الدائنين) على أساس أسعارالصرف الجارية فى تاريخ الميزانية،ثم يتم إثبات فروق التقييم (فروق أسعار الصرف) سواء كانت أرباح أو خسائر فى قائمة الدخل .

- فى تاريخ تسوية المعاملة :

يقصد بتسوية المعاملة أى عملية السداد أو التحصيل لقيمتها وفى هذا التاريخ يحدث تغير فى أسعار الصرف بين عملة القيد والعملة الأجنبية وبذلك تنشأ أرباح أو خسائر صرف وتعتبر فى هذه الحالة أرباح أو خسائر محققة ويتم تسجيلها والإعتراف بها فى ذلك التاريخ،ويوضح الشكل التالى ما سبق :



رابعاً: الأساليب المحاسبية لمعالجة المعاملات بالعملة الأجنبية

يواجه المحاسب عند معالجة المعاملات بالعملة الأجنبية بالعديد من المشاكل المحاسبية وخاصة فى معالجة فروق العملة (فروق سعر الصرف) المرتبطة بالصفقات الأجنبية،وقد ظهر فى الفكر المحاسبى أسلوب لمعالجة هذه المشكلات وهما :

الأول: **أسلوب المعاملة الواحدة**

وهو الأسلوب التقليدى الذى إتبعته الشركات متعددة الجنسية فى معالجة فروق سعر الصرف وذلك حتى صدور المعيار الدولى رقم (٢١) وأصبح سارى المفعول من يناير ١٩٨٥،ومعيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) .

الثانى: **أسلوب المعاملتين**

ووفقاً لهذا الأسلوب يتم النظر إلى الصفقة بعملة أجنبية على أنها تمثل عمليتين منفصلتين

- العملية الأولى هى عملية الشراء أو البيع أو الإقتراض أو الأقراض .
- والعملية الثانية هى سداد المدفوعات أو تحصيل المقبوضات الناشئة عن العملية الأولى .

وهذا الأسلوب هو الأسلوب المطبق فعلاً فى الشركات متعددة الجنسية حيث أصبحت الشركات ملزمة بتطبيقه بدءاً من تاريخ تطبيق المعيار الدولى رقم (٢١) (يناير١٩٨٥)،والمعيار المحاسبى رقم (١٣) .

خامساً: تطبيقات عملية للإثبات المحاسبى للمعاملات بالمعاملة الأجنبية

[١] إستخدام أسلوب المعاملة الواحدة

مثال ١:

فى ١/٣/٢٠٢ قامت إحدى الشركات المصرية بإستيراد آلات قيمتها مليون دولار من إحدى الشركات الأمريكية بالأجل عندما كان سعر صرف (الدولار= ٥,٣٠ جنيه مصرى) وفى ٦/٣٠ تاريخ إعداد الميزانية العمومية كان سعر الصرف (الدولار = ٥,٤٠ جنيه مصرى)،وفى ٨/٣٠ تم تسوية المعاملة وكان سعر الصرف (الدولار = ٥,٣٨ جنيه مصرى) .

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة فى دفاتر كل من المستورد والمصدر (مع العلم بأنه يتم السداد بعملة المصدر) .

الحـــــل

***فى دفاتر الشركة المصرية (المستورد) بالجنيه المصرى**

		فى ٣/١ تاريخ حدوث المعاملة
٥٣٠٠٠٠٠		من حـ / الآلات
	٥٣٠٠٠٠٠	إلى حـ / الدائنين (١٠٠٠٠٠٠×٥,٣٠)
		فى ٦/٣٠ تاريخ إعداد الميزانية لايتم إثبات قيد
		فى ٨/٣٠ تاريخ التسوية
		من مذكورين
٨٠٠٠٠		حـ / آلات (فرق عملة)
٥٣٠٠٠٠٠		حـ/ الدائنين (بعملة أجنبية) (١٠٠٠٠٠٠×٥,٣٠)
	٥٣٨٠٠٠٠	إلى حـ / البنك (نقدية)(١٠٠٠٠٠٠×٥,٣٥)

* فى دفاتر الشركة الأمريكية (المصدر) بالدولار

		فى ٣/١ تاريخ حدوث المعاملة
١٠٠٠٠٠٠		من حـ / العملاء
	١٠٠٠٠٠٠	إلى حـ / المبيعات الخارجية
		فى ٣٠/٨ تاريخ التسوية
١٠٠٠٠٠٠		من حـ / البنك
	١٠٠٠٠٠٠	إلى حـ / العملاء

لاحظ :

١) بالنسبة لدفاتر المصدر (الشركة الأمريكية) لا تتأثر بأى تغيرات فى سعر الصرف حيث يتم تسجيل العملية بالدولار وكذلك تحصيلها وهى العملة المحلية للدولة .

٢) بالنسبة لدفاتر المستورد (الشركة المصرية) تعتبر صفقة بعملة أجنبية يتم تسجيلها بالدفاتر بالجنية المصرى وسداد قيمتها بالدولار الأمريكى لذلك فهى تأثرت بالتغيرات الحادثة فى سعر الصرف بين الجنيه والدولار .

٣) زاد سعر الصرف فى تاريخ التسوية عن تاريخ حدوث المعاملة فإن ذلك يؤدى إلى حدوث خسارة للمشترى وإذا نقص سعر الصرف فإن ذلك يمثل ربح للمشترى والعكس صحيح بالنسبة للبائع .

٤) بإستخدام طريقة المعاملة الواحدة لا يتم إجراء أى قيود وقت إعداد الميزانية العمومية قبل عملية التسوية للصفقة (السداد أو التحصيل) .

مثال ٢

قامت شركة النور للإستيراد والتصدير فى ٢٠١٥/١/١ بإستيراد بضائع من شركة البركة القطرية بمبلغ ٢٠٠٠,٠٠٠ دولار أمريكى،ويتم السداد والتحصيل فى ٥/١ بالدولار الأمريكى،وقد كان سعر تحويل الدولار كما يلى :

	جنيه مصرى	ريال قطرى
فى ٢٠١٥/١/١	٤,٣٠	٣,٩٠
فى ٢٠١٥/٥/١	٤,٢٠	٣,٧٠

المطلوب: إثبات العمليات السابقة فى دفاتر اليومية لكلاً من المستورد والمصدر

الـــــحـــــل

*فى دفاتر شركة النور (المستورد) بالجنيه المصرى

		فى ١/١ تاريخ حدوث المعاملة
٨٦٠٠٠٠٠		من حـ / المشتريات الخارجية (٢٠٠٠٠٠٠×٤,٣)
	٨٦٠٠٠٠٠	إلى حـ / الدائنين (بعملة أجنبية)
		فى ١/٥ تاريخ التسوية
٨٦٠٠٠٠٠		من حـ/ الدائنين (بعملة أجنبية)
		إلى مذكورين
	٨٤٠٠٠٠٠	حـ / بنك (٢٠٠٠٠٠٠×٤,٢٠)
	٢٠٠٠٠٠	حـ/ مشتريات خارجية (فرق عملة)

* فى دفاتر شركة البركة (المصدر) بالريال القطرى

		فى ١/١ تاريخ حدوث المعاملة
٧٨٠٠٠٠٠		من حـ / المدينون (بعملة أجنبية)
	٧٨٠٠٠٠٠	إلى حـ / المبيعات الخارجية (٢٠٠٠٠٠٠×٣,٧٠)
		فى ١/٥ تاريخ التسوية
		من مذكورين
٧٤٠٠٠٠٠		حـ/ البنك (٢٠٠٠٠٠٠×٣,٧٠)
٤٠٠٠٠٠		حـ / المبيعات الخارجية (فرق)
	٧٨٠٠٠٠٠	إلى حـ / المدينون (بعملة أجنبية)

١) دفاتر المستورد قامت الشركة بتسجيل العمليات بالجنيه المصرى والسداد بالدولاروقد إنخفض سعرالصرف وبالتالى حدث ربح فى تاريخ السداد .

٢) دفاتر المصدر قامت الشركة بتسجيل العمليات فى دفاترها بالريال وتحصيل قيمة المعاملة بالريال وبالتالى حدث فروق سعر صرف فى شكل خسارة (فى تاريخ التحصيل) .

[٢] إستخدام أسلوب المعاملتين

يتم إجراء ثلاث خطوات :

١. تسجيل المعاملة وقت حدوثها (سعر الصرف الجارى وقت حدوث المعاملة)
٢. فى تاريخ إعداد الميزانية العمومية (يتم إجراء تسوية للحسابات بسعر الصرف الجارى وقت إعداد الميزانية ويتم إعادة تقييم أرصدة المدينون والدائنون .

٣. فى تاريخ تسوية المعاملة يتم تسوية الأرصدة وحساب الأرباح أو الخسائر المحققة من تغيرات سعر الصرف .

(١) أرباح وخسائر فروق العملة الناتجة عن عملية الإستيراد (الشراء بعملة أجنبية)

مثال١

فى ٢٠٠٢/٥/١ قامت شركة "بن داوود" بالمملكة العربية السعودية بإستيراد بضائع ومنتجات قطنية من شركة "ميدل إيست" الإنجليزية مقابل مليون جنيه إسترلينى وتسدد القيمة بعد شهرين من تاريخه حيث كان سعر الصرف للجنيه الإسترلينى فى ذلك اليوم ٥,٧٠ ريال سعودى .

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة فى دفاتر المستورد (شركة بن داوود) .

بفرض أن : أ- سعر الصرف فى تاريخ السداد كان ٥,٦٥ ريال سعودى .

ب- سعر الصرف فى تاريخ السداد كان ٥,٧٤ ريال سعودى .

الحـــــــل

*فى دفاتر شركة بن داوود (المستورد) بالجنيه المصرى

مدين	دائن	البيان
		فى ٥/١ تاريخ حدوث المعاملة
٧٥٠٠٠٠٠		من حـ / المشتريات الخارجية
	٧٥٠٠٠٠٠	إلى حـ / الدائنين (بعملة أجنبية)
		السداد بسعر الصرف (٥,٦٥)
٧٥٠٠٠٠٠		من حـ/ الدائنين (عملة أجنبية)
		إلى مذكورين
	٥٦٥٠٠٠٠	حـ / بنك
	٥٠٠٠٠	حـ/ أرباح وخسائر فروق عملة (ارباح)
٥٠٠٠٠		من حـ / أرباح وخسائر فروق عملة
	٥٠٠٠٠	إلى حـ / أرباح وخسائر
		السداد بسعر صرف (٥,٧٤)
		من مذكورين
٥٧٠٠٠٠٠		حـ/ الدائنين (عملة أجنبية)
٤٠٠٠٠		حـ / أرباح وخسائر فروق عملة (خسائر)
	٥٧٤٠٠٠٠	إلى حـ / البنك
٤٠٠٠٠		من حـ / أرباح وخسائر
	٤٠٠٠٠	إلى حـ/ أرباح وخسائر فرق عملة

(٢) عمليات التصدير والإستيراد فى سنة مالية والسداد فى سنة مالية تالية

مثال ٢

قامت شركة نور الهدى المصرية فى ١٩٩٧/١٠/١ بشراء بضاعة من شركة لانكوم الفرنسية بمبلغ ١٠٠٠٠٠ فرنك على أن يتم السداد فى ١٩٩٨/٢/١ فإذا علمت أن أسعار الصرف للفرنك الفرنسى مقابل الجنيه المصرى كانت على النحو التالى :

١٩٩٧/١٠/١ ٠,٦٣ جنيه مصرى .

١٩٩٧/١٢/٣١ ٠,٦٤ جنيه مصرى .

١٩٩٨/٢/١ ٠,٦٢ جنيه مصرى .

المطلوب: إثبات العمليات السابقة بدفتر المستورد (ويتم السداد بعملة المصدر) .

الحـــــل

١- تقوم شركة نور الهدى (المصرية) بتسجيل عملية الشراء للبضاعة فى ١٩٩٧/١٠/١ (تاريخ حدوث العملية) :

٦٣٠٠٠		من حـ / المشتريات الخارجية
	٦٣٠٠٠	إلى حـ/ الدائنين (بعملة أجنبية)

٢- فى تاريخ إعداد الميزانية،يتم تعديل رصيد الدائنين بعملة أجنبية وفقاً لسعر الصرف السائد فى تاريخ الميزانية،وتقوم الشركة بإعداد قيد اليومية التالى :

١٠٠٠		من حـ / ارباح وخسائر فروق العملة (خسائر)
	١٠٠٠	إلى حـ/ الدائنين (بعملة أجنبية)
١٠٠٠		من حـ/ الارباح والخسائر
	١٠٠٠	إلى حـ/ أرباح وخسائر فروق عملة (خسائر)

لاحظ:

خسارة فروق العملة =

مستحق للدائنين فى ١٠/١ (٦٣٠٠) – مستحق للدائنين فى ١٢/٣١ (٦٤٠٠)

= ١٠٠٠ جنيه .

٣- فى تاريخ التسوية (السداد) للشركة الفرنسية

٦٤٠٠٠		من حـ / الدائنين (بعملة أجنبية) إلى مذكورين
	٦٢٠٠٠	حـ/ البنك (١٠٠٠٠٠×٠,٦٢)
	٢٠٠٠	حـ/ ارباح وخسائر فروق عمله (ارباح)
٢٠٠٠		من حـ/ أرباح وخسائر فروق عملة (خسائر)
	٢٠٠٠	إلى حـ/ أرباح وخسائر

لاحظ :

١. فى تاريخ إعداد الميزانية (يحسب الفرق بين تاريخ الشراء وتاريخ إعداد الميزانية) .
٢. فى تاريخ التسوية "السداد" (يحسب الفرق بين تاريخ الشراء وتاريخ إعداد الميزانية) .

(٣) عمليات الإستيراد والتصدير والسداد على أقساط خلال نفس السنة المالية

مثال٣

تعاقدت شركة الوليد السعودية مع شركة ليون الفرنسية على قيام شركة الوليد بتصدير بضاعة قيمتها ٢ مليون دولار على أن تسدد على دفعتين متساويتين تكون الدفعة الأولى بعد شحن البضاعة بشهر والثانية بعدها بثلاثة شهور،وقد تم شحن البضاعة يوم ٢٠٠٠/٧/٢٥ وتم سداد الدفعات فى مواعيدها،يتم تحويل العملة الأجنبية التى يحصل عليها المصدر فى نفس اليوم إلأى العملة الوطنية .

وقد كان سعر صرف الدولار الأمريكى مقابل كلاً من الريال السعودى والفرنك الفرنسى على النحو التالى :

	ريال سعودى	فرنك فرنسى
٧/٢٥	٣,٧٥	١,٨٧
٨/٢٥	٣,٨٠	١,٩٠
١١/٢٥	٣,٧٠	١,٩٢

المطلوب: إثبات العمليات السابقة بدفتر كلاً من المصدر والمستورد .

الـــــحـــــل

أولاً: دفاتر المصدر (شركة الوليد السعودية)

		في ٧/٢٥
٧٥٠٠٠٠٠		من حـ / العملاء (شركة ليون الفرنسية)
	٧٥٠٠٠٠٠	إلى حـ / المبيعات الخارجية
		في ٨/٢٥ تحصيل الدفعة الأولى ٣,٨
٣٨٠٠٠٠٠		من حـ/ البنك
		إلى مذكورين
	٣٧٥٠٠٠٠	حـ / العملاء (شركة ليون الفرنسية)
	٥٠٠٠٠	حـ/ أرباح وخسائر فروق عملة (ارباح)
٥٠٠٠٠		من حـ / أرباح وخسائر فروق عملة
	٥٠٠٠٠	إلى حـ / أرباح وخسائر
		في ١١/٢٥ تحصيل الدفعة الثانية ٣,٧
		من مذكورين
٣٧٠٠٠٠٠		حـ/ البنك
٥٠٠٠٠		حـ / أرباح وخسائر فروق عملة (خسائر)
	٣٧٥٠٠٠٠	إلى حـ / العملاء (شركة ليون الفرنسية)
٥٠٠٠٠		من حـ / أرباح وخسائر
	٥٠٠٠٠	إلى حـ/ أرباح وخسائر فروق عملة

لاحظ :

بدفاتر المصدر حققت الشركة أرباح ناتجة عن فروق سعر العملة الأجنبية فى الدفعة الأولى ربح رحلت إلى حـ/ارباح وخسائر كربح ..والدفعة الثانية خسارة رحلت أيضاً .

ثانياً: دفاتر المستورد (شركة ليون الفرنسية)

		<u>فى ٧/٢٥</u>
٣٧٤٠٠٠٠٠		من حـ / المشتريات الخارجية
	٣٧٤٠٠٠٠٠	إلى حـ / الدائنين (بعملة أجنبية)
		<u>فى ٨/٢٥ سداد الدفعة الأولى</u>
		من مذكورين
١٨٧٠٠٠٠		حـ / الدائنين (بعملة أجنبية)
٣٠٠٠٠		حـ/ أرباح وخسائر فروق عملة (خسائر)
	١٩٠٠٠٠٠	إلى حـ / البنك
٣٠٠٠٠		من حـ / أرباح وخسائر
	٣٠٠٠٠	إلى حـ / أرباح وخسائر فروق عملة (خسائر)
		<u>فى١١/٢٥ سداد الدفعة الثانية</u>
		من مذكورين
١٨٧٠٠٠٠		حـ/ الدائنين (بعملة أجنبية)
٥٠٠٠٠		حـ / أرباح وخسائر فروق عملة (خسائر)
	١٩٢٠٠٠٠	إلى حـ / البنك
٥٠٠٠٠		من حـ / أرباح وخسائر
	٥٠٠٠٠	إلى حـ/ أرباح وخسائر فروق عملة (خسائر)

<u>لاحظ :</u>

بدفاتر المستورد حققت الشركة خسارة فى الدفعة الأولى والثانية رحلت لحساب الأرباح والخسائر (٥٠٠٠٠ + ٣٠٠٠٠) .

(٤) عمليات الإقتراض بالعملة الأجنبية

<u>مثال ٤</u>

بافتراض أن إحدى الشركات المصرية فى ١٩٩٨/٤/٣٠ إستوردت أجهزة ومعدات طبية من مورد سعودى بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ ريال سعودى بموجب كمبيالات من البنك المصرى الأمريكى لمدة ٣ شهور بفائدة بمعدل ٦% على أن يتم السداد بالريالات،وذلك لسداد المستحق للمورد السعودى،وفى ١٩٩٧/٧/٣٠ تم سداد الكمبيالات والفائدة،علماً بأن سعر الصرف الفورى للريال السعودى كان كما يلى :

فى ٤/٣٠ ٠,٩٢ جنيه مصرى .

فى ٧/٣٠ ٠,٩٤ جنيه مصرى .

المطلوب: تسجيل العملية السابقة فى دفاتر الشركة المصرية .

الـــــحـــــل

فى ٤/٣٠ (تاريخ إتمام العملية)

		عند الشراء بـ٥٠٠٠٠٠ ريال بسعر صرف٠,٩٢
٤٦٠٠٠٠		من حـ / الآلات والمعدات
	٤٦٠٠٠٠	إلى حـ / الدائنين (بعملة أجنبية)
		الحصول على قرض (٥٠٠٠٠٠ ريال)
٤٦٠٠٠٠		من حـ/ الدائنين (بعملة أجنبية)
	٤٦٠٠٠٠	إلى حـ/ اوراق دفع (بعملة أجنبية) بموجب كمبيالات (٥٠٠٠٠٠ × ٠,٩٢)

فى ٧/٣٠ تاريخ إستحقاق القرض (كمبيالات البنك)

		من مذكورين
٤٦٠٠٠٠		حـ / اوراق دفع (بعملة أجنبية)
٧٠٥٠		حـ/ الفائدة المستحقة
١٠٠٠٠		حـ / أرباح وخسائر فروق عملة (خسائر)
	٤٧٧٠٥٠	إلى حـ / النقدية
		ترحيل فروق أ/خ
١٠٠٠٠		من حـ/ الأرباح والخسائر
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ خسائر فروق عملة

لاحظ :

١. **عمليات الإقتراض أو الإقراض بعملة أجنبية تعامل نفس معاملة عمليات الإستيراد أو التصدير من حيث المعالجة المحاسبية حيث أنه تؤثر فروق عمليات الإستيراد أو التصدير من حيث المعالجة المحاسبية حيث أنه تؤثر فروق سعر الصرف سواء بالزيادة أو النقص فى الرصيد المستحق للدائنين أو المدينين وبذلك تتحقق أرباح أو خسائر فروق عملة .**

٢. **حـ/ النقدية فى قيد السداد ٧/٣٠ = (٥٠٠٠٠٠ ريال + ٧٥٠٠ ريال) × ٠,٩٤**

أسئلة وتمارين على الفصل الخامس

أولاً:الأسئلة نظرية

س١: وضح أنواع المعاملات التى تتم بعملة أجنبية ؟

س٢: أذكر المقصود بكلاً من: سعر الصرف – عملة القيد – العملة الوظيفية – سعر الإقفال – الصفقات المنتهية وغير المنتهية ؟

س٣: أذكر شروط المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٣) السابق دراسته فى الفصل الثالث ؟

س٤: وضح الأساليب المحاسبية لمعالجة المعاملات بالعملة الأجنبية ؟

س٥: إشرح المعالجة المحاسبية لأرباح وخسائر فروق العملة وفق أسلوب المعاملتين مفترضاً مثال رقمى من عندك ؟

ثانياً: التمارين العملية

تمرين رقم (١)

فى ٢٠١٤/١٠/١ قامت شركة "أرامكو" السعودية بالتعاقد مع شركة (سافا) التركية للصناعات المعدنية على توريد بعض المشتقات البترولية قيمتها ٤ مليون فرنك سويسرى على أن يتم السداد بالفرنك السويسرى بعد ٣ شهور من تاريخ شحن البضاعة الذى تم فى ٢٠١٤/١١/١ ،وقد كانت أسعار صرف الفرنك السويسرى مقابل الريال السعودى والليرة التركية على النحو التالى :

	ريال سعودى	ليرة تركية
٢٠١٤/١٠/١	١,٨٠	١١,٠٠
٢٠١٤/١١/١	١,٧٥	١١,٥٠
٢٠١٤/١٢/٣٠	١,٨٣	١٢,٤٠
٢٠١٥/٢/١	١,٨٥	١٣,٥٠

المطلوب:

إجراء قيود اليومية لدى كل من المصدر والمستورد بإستخدام الطريقة المزدوجة

تمرين رقم (٢)

فى ٢٠١٣/١١/١٨ قامت شركة "النهى المصرية" بتصدير بضاعة من المنسوجات القطنية لإحدى الشركات الفرنسية بمبلغ ٤٠٠٠٠ فرنك فرنسى على أن يتم السداد بعد شهرين،وفى ٢٠١٤/١/١٨ إستلمت الشركة المصرية شيك مصرفى بـ ٤٠٠٠٠ فرنك فرنسى،وقامت بتحويله إلى العملة المحلية (الجنيه المصرى) فى نفس اليوم،وقد كانت أسعار الصرف الفورية للفرنك الفرنسى كما يلى

فى ١١/١٨ الفرنك = ٠,٦٥ ج مصرى

فى ١٢/٣٠ الفرنك = ٠,٦٦ ج مصرى

فى ١/١٨ الفرنك = ٠,٦٤ ج مصرى

المطلوب:

إجراء قيود اليومية فى دفاتر شركة النهى المصرية لإثبات العمليات السابقة .

تمرين رقم (٣)

فى ٢٠١٥/٦/١٠ إشترت شركة "الحسن والحسين" المصرية بضاعة من شركة "المحمود" السعودية بمبلغ ١٠٠٠٠٠ ريال بالأجل تسدد على دفعتين متساويتين،وفى ٦/٣٠ تاريخ نهاية السنة المالية للشركة المصرية،وفى ٧/٢٦ سددت الدفعة الأولى للمورد السعودى،وفى ٨/٢٨ سددت الدفعة الأخيرة وقد كانت أسعار الصرف للريال السعودى كما يلى :

٦/١٠ ٠,٩٧ جنيه مصرى

٦/٣٠ ٠,٩٨ جنيه مصرى

٧/٢٦ ٠,٩٦ جنيه مصرى

٨/٢٨ ٠,٩٩ جنيه مصرى

المطلوب:

إثبات العمليات السابقة فى دفاتر الشركة المصرية وفقاً لما أقره المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٣) .

تمرين رقم (٤)

فـى ٢٠١٣/٧/١ إقترضـت شـركة النصـر للسـيارات ١٦٨٠٠٠٠ وحـدة عملـة أجنبية من مقرض أجنبى،وتستحق الفائدة على القرض مقدماً فى أول يوليو٢٠١٣ بمبلغ ٨٠٠٠٠ وحدة عملة أجنبية،علماً بأن القرض محدد بالعملة الخاصة بالقرض والقيمة المكافئة بالجنيه المصرى للقيمة الأصلية للقرض كانت كما يلى :

١ يوليو ٢٠١٣ (تاريخ القرض) ٢١٠٠٠٠ جنيه .

٣١ ديسمبر ٢٠١٣ (نهاية السنة المالية) ٢٤٠٠٠٠ جنيه .

١ يوليو ٢٠١٤ (تاريخ السداد) ٢٨٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب:

إثبات العمليات السابقة فى دفاتر الشركة مع بيان أثرها على قائمة الدخل



الفصل السادس

القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلى وفق المعيار المصرى رقم (٢٠)

أهداف الفصل:

يهدف هذا الفصل إلى أن يتمكن القارئ من فهم الآتى:

- **مفهوم التأجير التمويلى .**
- **الفرق بين التأجير التشغيلى والتأجير التمويلى .**
- **أهمية التأجير التمويلى فى شركات المساهمة .**
- **المعالجة المحاسبية للتأجير التمويلى فى ضوء المعيار المحاسبى رقم (٢٠) .**

الفصل السادس

القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلى وفق المعيار المصرى رقم (٢٠)

تمهيد

التأجير التمويلى يقوم على أن الأصل يقوم بتحقيق الأرباح من خلال إستخدامه وليس من خلال إمتلاكه،وقد إعتبر تأجير تمويلى كل عقد بمقتضاه يؤجر المؤجر منقولات مملوكة أو عقارات للمستأجر نظير قيمة إيجارية وخلال مدة متفق عليها .

ونتناول فى هذا الفصل طبيعة التأجير التمويلي ومفهومه،والفرق بين التأجير التشغيلى والتمويلى وأهميته فى شركات المساهمة،وكيفية المعالجة المحاسبية له فى ضوء معايير المحاسبة الدولية رقم (١٧) الصادر عن (IASC) والمعيار رقم (١٣) الصادر عن (FASB)،والمعيار المحاسبى المصرى رقم (٢٠) .

أولاً: طبيعة التأجير التمويلى ومفهومه

تحتاج أى شركة أيا كان نشاطها إلى تمويل دائم بغرض الإستمرار فى تنفيذ نشاطها،وقد إعتادت الشركة الإعتماد على مصدرين أساسيين لذلك التمويل هما :

(١) مصدر داخلى: متمثلاً فى حقوق الملكية (رأس المال + الأرباح + الإحتياطيات بكافة أنواعها) .

(٢) مصدرخارجى: ويتم من خلال (قروض طويلة الأجل أو قصيرة الأجل أو متوسطة الأجل والديون الآجلة) .

إلا أن حاجة الشركة الدائمة والمستمرة للأموال قد لا يتحقق من كلاً المصدرين،مما يترتب عليه أن تواجه الشركة حالة من الإعسار المالى يمثل حائلاً لتنفيذ أنشطتها الحالية والمستقبلية،من هنا بدأ الإتجاه نحو بديل آخر لهذين المصدرين يرتبط بما يقدمه من منافع للشركة وذلك من خلال حق إستغلال أصول معينة أو لتمويل عملية إقتناء هذه الأصول،هذا البديل يعرف بالتأجير التمويلى .

وعلى الرغم من أن التأجير التمويلى صناعة قديمة ويدلل البعض على وجودها منذ عام ١٤٠٠ (ق.م) حينما قام الفينيقيون بإستئجار السفن للتجارة مع الدول والأقاليم الأخرى،وكان الإهتمام فى ذلك الوقت ينصب على التجارة وليس على السفن،كما يرى آخرون بأن جذوره تعود إلى مصر الفرعونية،وعلى الرغم من ذلك إلا أن إستخدامه كأداة تمويلية بدأ يظهر بوضوح منذ الحرب العالمية الثانية وإزداد إستخدامه بعد ذلك التاريخ .

ويعد التأجير التمويلى من القضايا التى أثير حولها مناقشات عديدة فى الحقبة الأخيرة سواء فى شكل مؤتمرات أو فى شكل معالجات محاسبية من خلال إصدار المعيارين رقم (١٧) الصادر عن (IASC) والمعيار رقم (١٣) الصادر من (FASB)،ومجموعة القواعد المحاسبية الصادرة عن المعهد الكندى للمحاسبين القانونيين (CC/CA) فى شأن التأجير التمويلى والمعروف بالقسم رقم (٣٠٦٥)،وما جاء فى القانون المصرى رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ ولائحته التنفيذية رقم ٨٤٦ لسنة ١٩٩٥،كذلك ما أصدره مجلس المبادئ المحاسبية (ABB) من آراء (Opinins) أرقام ٥ لسنة ١٩٦٤، ٢٧ لسنة ١٩٧٢، ٣١ لسنة ١٩٧٣ .

مفهوم التأجير التمويلى

مما تقدم يتضح أن التأجير التمويلى يعتبر من المتطلبات الأساسية لمرحلة التحول الإقتصادى فى مصر،إذ يحتاج الإقتصاد المصرى فى المرحلة الراهنة لمثل هذا النوع من التمويل للمساهمة فى تحقيق معدلات التنمية الإقتصادية التى تتطلب من المشروعات الإقتصادية تحقيق الجودة فى منتجاتها لتمكنها من مواجهة المنافسة العالمية،ويحتاج ذلك إلى ضرورة إحلال وتجديد وتطوير الكثير من خطوط الإنتاج،وفى ظل الحصول على مصادر تمويل لإقتناء الأصول الرأسمالية اللازمة لذلك فإنه يأتى الدور المهم للتأجير التمويلى بإعتباره ذروة التطوير القانونى للصيغ الإقتصادية والتمويلية التى تحقق للمشروع الحصول على هذه الأصول .

وقد عرف التأجير التمويلى بأنه يعتبرمن أعمال الوساطة المالية كما أعتبر صورة معادلة للحصول على قرض مضمون بأصول معينة،فهو أسلوب يضمن للمشروعات إمكانية الحصول على ما تحتاج إليه من أصول رأسمالية دون أن تتحمل تكاليف شراء هذه الأصول فهو بالتالى يساعد على تخفيف أعباء التمويل الخاصة بها .

وهو بهذا يعد وسيلة حديثة نسبياً تمكن المشروعات من الحصول على أصول رأسمالية ذات تقنية متطورة دون تحملها بالأعباء المالية التى يتطلبها شراء هذه الأصول أو الإلتزامات القانونية المترتبة على إمتلاكها أو حيازتها أو إستعمالها مع توفير المزايا التى تشجع كل من المشروع "المستأجر" ومالك الأصل "المؤجر" ومنتجه على تحقيق عائد مجزى بإتباع وسيلة التأجير التمويلى .

ويبنى مفهوم التأجير التمويلى على أن الأصل يقوم بتحقيق الأرباح من خلال إستخدامه وليس من خلال إمتلاكه،ومن هنا نشأ مبدأ الفصل بين الملكية

والإستخدام،وأصبح من الفائدة لمالك الأصل أن يعتمد على خبرة ومقدرة مستخدم الأصل لإستخراج التدفق النقدى الكافى لدفع قيمة الإستئجار على إعتماده على الأصول التى يمتلكها المستخدم أو على قيمة رأسمال المستثمر،ولذلك عرف بأنه تأجير أصول رأسمالية من المؤجر إلى المستأجر .

وتشريعياً فقد إعتبر تأجيراً تمويلياً كل عقد بمقتضاه يؤجر المؤجر منقولات مملوكة أو عقارات أو منشأة أو مالاً إلى المستأجر نظير قيمة إيجارية وخلال فترة زمنية محددة وطبقاً للشروط والمواصفات المحددة بعقد الإستئجار حيث يتضح ذلك من نص المادة الثانية من القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٥،إذ نص على "يعد تأجيراً تمويلياً :

١- كل عقد يلتزم بمقتضاه المؤجر بتأجير مال إلى المستأجر تأجيراً تمويلياً إذا كان هذا المال قد آلت ملكيته إلى المؤجر من المستأجر بموجب عقد يتوقف نفاذه على إبرام عقد التأجير التمويلى .

٢- كل عقد يلتزم بمقتضاه المؤجر بأن يؤجر إلى مستأجر منقولات مملوكة أو تلقاها من المورد إسناداً إلى عقد من العقود ويكون التأجير مقابل قيمة إيجارية يتفق عليها المؤجر مع المستأجر .

٣- كل عقد يلتزم بمقتضاه المؤجر بأن يؤجر إلى المستأجر عقارات أو منشآت بقيمتها المؤجر على نفقته بقصد تأجيرها للمستأجر،وذلك بالشروط والمواصفات والقيمة الإيجارية التى يحددها العقد .

ويتضح مما تقدم ما يلى :

(أ) أن عقد الإيجار التمويلى يتم خلاله تحديد المدة الزمنية لتأجير الأصل الرأسمالى وهى فى الغالب تتساوى مع العمر الإقتصادى للأصل .

(ب) إن هناك أطراف أساسية فى عقد التأجير التمويلى هم :

المستأجر: وهو المستخدم للأصل الرأسمالى،وعليه فهو الذى يحدد نوعه ومواصفاته .

المؤجر: وهو قد يكون مالك للأصل أو الذى يتولى الوساطة فى أعمال التأجير التمويلى،ولذا عرفه القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ بأنه "كل شخص طبيعى أو إعتبارى يباشرعمليات التأجير التمويلى بعد قيده طبقاً لأحكام هذا القانون،ويجوز

أن يكون المؤجر بنكاً إذا رخص له فى ذلك مجلس إدارة البنك المركزى بالشروط والأوضاع الذى يحددها قرار الترخيص لذلك .

رأى بعض الكتاب أن المؤجرين التاليون يقومون بعملية التأجيرالتمويلى كما يلى
١- البنوك والشركات التابعة للبنوك .
٢- شركات التأجير المتخصصة وهى شركات تابعة لصانعى المعدات وهى التى تقوم بتأجير منتجاتها الأصلية .
٣- شركات تأجير مستقلة .
٤- بنوك إستثمارية وسماسرة مستقلون "مثلاً فى الولايات المتحدة الأمريكية تأسست الجمعية الأمريكية لتأجير الأصول سنة ١٩٦١" .

وفى رأى آخر فقد ذكر أن هناك تنوعاً للمؤجرين على النحو التالى :

١- شركات التأجير المستقلة: وهى شركات متخصصة فى عملية التأجير التمويلى،وتقوم بتأجير الأصول والمعدات من أى منتج للمستأجر كالبنوك .
٢- جهات التمويل التابعة المقيدة: وهى تهدف إلى تمويل شركات تأجير تمويلى جديدة .
٣- وسطاء التأجير: ويقوم هؤلاء بدور الوسيط حيث يقوم بإيجاد المستأجر وتحديد المعدة ومصدر شرائها كذلك إيجاد المؤجر الذى يقوم بتمويل شراء المعدة وإيجارها للمستأجر .
٤- المورد: وهو الطرف الذى يتلقى منه المؤجر مالاً يكون موضوعاً لعقد تأجير تمويلى .
٥- المقاول: وقد رأى البعض إدخاله ضمن أطراف عقد التأجير التمويلى وذلك فى حالة توليه منشأة تكون موضوعاً لعقد تأجير تمويلى .

ثانياً: التأجير التشغيلى والتأجير التمويلى

كثير من العامة ما يخلطون بين التأجير التمويلى والتأجير التشغيلى رغم وجود تباين كبير بينهما،إذا يمكن إعتبار التأجير التشغيلى ما هو إلا عملية تجارية أكثر منها تمويلية كتأجير الحواسب الإلكترونية ومعدات التصوير وتأجير السيارات،ولايندرج تحت أعمال الوساطة المالية،ولذلك نجد له من الخصائص التى تختلف عن التأجير التمويلى ومنها على سبيل المثال :

١- من حيث المدة: تكون مدة تأجير الأصل الرأسمالى أقل من العمر الإقتصادى المتوقع الإستفادة فى الإستخدام بالمشروع .

٢- من حيث مدفوعات الإيجار: لا يمكن أن تغطى ثمن التكلفة الشرائية للأصل أثناء فترة عقد الإيجار .

٣- من حيث الميزة النسبية: يكتسب هذا النوع من التأجير ميزة نسبية للمستأجر وذلك فيما يتعلق بإبتعاد عامل المخاطرة الخاصة بالتقادم ومضى المدة وإمكانية التحديث التقنى لتلك الأصول الرأسمالية كما تحقق للمؤجر فائدة مزدوجة من حيث إعادة تأجيرها لمستأجر تالى بشرط إستردادها من المستأجر السابق .

٤- من حيث الصيانة: فى الغالب يكون المؤجر مسئولاً عن الصيانة والتأمين وتحمل كافة المخاطر الناجمة عن مضى المدة والتقادم .

٥- من حيث تحقيق الربحية: تمثل القيمة الإيجارية المستقبلية للأصل أو الفرق بين القيمة الدفترية وثمن بيعه بعد إسترداده كمصدراً لتحقيق هذه الربحية .

وبناء على ذلك يعتبر عقد التأجير التمويلى ملائماً للمشروعات والشركات الإقتصادية عند إقدامها على إقتناء الأصول الرأسمالية اللازمة لنشاطها،فهو يتميز بإستخدامه لفترة أطول تكاد تتساوى مع العمر الإنتاجى للأصل فى مقابل سداد القيمة الإيجارية الدورية مما يجعل المستأجر متحملاً لمخاطر التقادم التقنى وكافة تكاليف الصيانة والإصلاح،وتكاد تكون درجة المخاطرة منخفضة هنا،كما تتجه الإيجارات إلى الإنخفاض مع طوال المدة الإيجارية .

وهذا وقد حددت بعض الدراسات عناصر أساسية للتفرقة بين التأجير التشغيلى والتأجير التمويلى تبعاً للجدول التالى :

جدول رقم (١)

أوجه المقارنة بين التأجير التشغيلى والتأجير التمويلى

العنصر	التشغيلى	التمويلى
إنتقال الملكية فى نهاية مدة العقد .	لا	نعم
عقد التأجير يحتوى على خيار شراء تفاوضى .	لا	نعم
مدة عقدة التأجير تغطى معظم العمر الإقتصادى للأصل المؤجر .	لا	نعم
القيمة الحالية لأدنى مدفوعات إيجارية أكبر من أو تساوى القيمة العادية فى تاريخ بداية سريان عقد التأجير .	لا	نعم

وغنى عن البيان أن عقد التأجير التمويلى قد يأخذ إحدى الصورتين التاليتين وهما :

(١) عقد إيجار بدون إختبار الشراء

ويغلب عليه ترتيب حقوق لكل من المؤجر والمستأجر فمثلاً فإن المؤجر يظل محتفظ بالقيمة المتبقية للأصل وفى المقابل فإن الثانى ينتزع منه هذا الحق وإن كان يحق له تجديد عقد الإيجار بقيمة رمزية .

(٢) عقد إيجار لحق إختيار الشراء

وهنا يعطى الحق للمستأجر فى جزء من سعر البيع أو تجديد العقد بإيجار رمزى،وكذلك يحق له شراء الأصل فى نهاية مدة العقد بثمن رمزى .

ويذكر أن هناك نوع آخر يطلق عليه عقود البيع وإعادة التأجير حيث تقوم الشركة بشراء معدات معينة وتقوم بإستخدامها لفترة محددة ثم تقوم ببيعها إلى المؤجر ثم بعد ذلك تقوم الشركة بإستئجار تلك المعدات من المؤجر وهى إحدى الطرق المستخدمة لتحرير رأسمال العامل .

ثالثاً: التأجير التمويلى وأهميته فى شركات المساهمة

رغم توافر الجانب المالى فى شركات المساهمة عن طريق التمويل الداخلى"أسهم" والتمويل الخارجى "سندات" فإن حاجة تلك الشركات إلى التأجير التمويلى سواء كانت مؤجرة أو مستأجرة تعد من الأهمية بمكان،فهذا النوع من العقود يناسب المستأجر الذى لديه الخبرة الفنية وليس لديه مصادر التمويل التقليدية،وللتأجير التمويلى دوراً هاماً فى عديد من المجالات قد تنفذها شركات المساهمة كلها أو بعضها،ويذكر منها :

١- البناء والمقاولات والتشييد .

٢- العلاج الطبى .

٣- الحسابات الإلكترونية .

٤- الزراعة والرى .

٥- الصناعة من خلال التوسعات والإحلال والتجديد .

٦- النقل والمواصلات وخاصة فى مجال الطائرات والسفن وسيارات النقل ذو الحمولات الثقيلة دات الإعداد الخاص .

ولايمكن بأى حال من الأحوال أن ننكر الدور الهام للتأجير التمويلى على المستوى الوطنى حيث :

١- يساعد فى تشغيل أصول رأسمالية جديدة يمثل إنتاجها إضافة للإنتاج المحلى بما يساعد على تحقيق معدلات مرتفعة لنمو الناتج المحلى .

٢- التقليل من آثار موجات التضخم سواء على تكلفة إقامة المشروعات أو على تكلفة عمليات التوسعات والإحلال والتجديد فى المشروعات القائمة .

٣- وسيلة لعلاج الكساد التى يعانى منها الإقتصاد الوطنى والتى تتمثل فى قلة الإستثمارات الجديدة وإنخفاض القوة الشرائية فى المجتمع .

رابعاً: المعالجة المحاسبية للتأجير التمويلى

يعد التأجير التمويلى شأنه فى ذلك شأن الأحداث المالية المختلفة التى توجب على علم المحاسبة معالجتها من خلال وظيفتى القياس والتقرير عنها،وعلى الرغم مما صدر من آراء محاسبية والتوصيات والمعايير المحاسبية – كما سبق ذكره – فمازال يرى بعض أساتذة المحاسبة عدم وجود نموذج بسيط لتحديد كيفية المعاملة لعمليات التأجير التمويلى سواء فى دفاتر المستأجر أو دفاتر المؤجر .

وإن كان المعيار المحاسبى رقم (١٣) الصادر عن (FASB) قد عالج نقاط محددة لعمليات التأجير التمويلى محاسبياً كما يلى :

١- المعالجة المحاسبية من وجهة نظر المستأجر .

٢- المعالجة المحاسبية من وجهة نظر المؤجر .

٣- المعالجة المحاسبية لعمليات البيع وإعادة التأجير .

٤- متطلبات الإفصاح بالنسبة للمستأجر والمؤجر .

أما المعيار الدولى المحاسبى رقم (١٧) الصادر عن (IAS)،وكذلك المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢٠)،فقد شمل نقاط أساسية للمعالجة المحاسبية لعمليات التأجير التمويلى وذلك من حيث :

- وجهة نظر المستأجر .
- وجهة نظر المؤجر .

- عمليات البيع وإعادة التأجير .
- متطلبات الإفصاح الخاصة بالقوائم المالية الختامية للمستأجر والمؤجر .

وفى خضم المحاولات العلمية الدولية من تلك المنظمات العلمية والمهنية بشأن المعالجة المحاسبية لعمليات التأجير التمويلى،كانت هناك إستجابة على الصعيد المحاسبى المحلى فى مصر،وذلك من خلال عقد المؤتمرات والندوات الأكاديمية وصدور القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥،والذى نص فى مادته رقم ٢٣ على أن تخضع عمليات التأجير التمويلى للقواعد والمعايير المحاسبية التى يصدرها الوزير المختص – علماً بأنه قد صدر بالفعل المعايير المحاسبية المصرية – بالإتفاق مع وزير المالية،هذا وقد إقترح أحد أساتذة المحاسبة فى ضوء أحكام المواد أرقام (٢٤ – ٢٥ – ٢٦)،أن تعالج المسائل المحاسبية التالية بالنسبة للمؤجر .

١- تحديد تكلفة المال محل التأجير .

٢- تحديد المصروفات الأولية المباشرة .

٣- توضيح قواعد إستهلاك المال المؤجر .

٤- بيان القيمة الإيجارية .

٥- تكوين المخصصات اللازمة .

٦- وضع القواعد المحاسبية التى تتبع عند إنتهاء عقد التأجير التمويلى .

٧- تصوير القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها .

٨- إمساك الدفاتر والسجلات .

أما بالنسبة للمستأجر :

١- إتباع القواعد المحاسبية .

٢- تحديد القيمة الإيجارية كتكلفة ونوع المال المؤجر .

٣- إعتبار مصروفات الصيانة والإصلاح مصروفات إيرادية تحمل على حساب الأرباح والخسائر .

٤- إعتبار أقساط التأمين كتكاليف واجبة الخصم فى حـ/ أرباح وخسائر .

٥- ثمن شراء المال المؤجر يدرج بالميزانية العمومية عند شرائه وتجرى عليه قواعد الإستهلاك المتعارف عليها .

٦- الإيضاحات المتممة للميزانية العمومية يجب الإفصاح عنها .

وتجدر الإشارة إلى أن عملية القياس المحاسبى تعتمد على عدد من المتغيرات والتى تعد فى ذات الوقت مؤثرة مباشرة على قرار الشراء أو الإستئجار،وهذه المتغيرات هى :

أ- قيمة الإستهلاك عن المال المؤجر سواء كان ذلك للمستأجر أو المؤجر .

ب- التقادم ومضى المدة بالنسبة للمال المؤجر وعنصر المخاطرة فى ذلك .

جـ- التكلفة الخاصة بالصيانة والإصلاح .

د- القيمة التخريدية للمال المؤجر .

هـ- سعر الخصم .

و- القيمة الضريبية وقد تناولتها المواد أرقام ٢٤ إلى ٣٠ من القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ .

حيث لا يتسع المقام لتبيان المعالجات المحاسبية المختلفة،فإننا نكتفى بالمثال التالى تطبيقاً للمعيار رقم (١٣) الصادر عن (FASB) :

<u>مثال</u>

إتفقت إحدى شركات المساهمة التى تقوم بنشاط التأجير التمويلى على تأجير سيارة نقل كبيرة الحمولة مع مقطورة لإحدى الشركات،وقد تجمعت لديك البيانات التالية :

أ- فائدة الإقتراض للمستأجر ١٠% وسعر الفائدة الضمنى للمؤجر والمعروف لدى المستأجر ٨% سنوياً .

ب- التكاليف السنوية لتنفيذ العقد والتى يدفعها المؤجر فى بداية كل سنة ٩٦٠٠ ج

جـ- القيمة العادلة للأصل فى تاريخ سريان العقد ٢٠٠٠٠٠ج،ويبلغ العمر الإقتصادى للسيارة النقل موضع التأجير ٦ سنوات .

د- قسط الإيجار السنوى يبلغ ٥٥٩٨٢ج،ويشمل تكاليف تنفيذ العقد ويدفع فى بداية كل سنة .

هـ- مدة العقد ٥ سنوات ويبدأ سريانه فى ١٩٩٥/١/١ .

المطلوب:

إثبات القيود المحاسبية فى دفاتر المستأجر موضحاً كيفية الوصول إلى القيم المحاسبية .

الحـــــــل

أولاً: التمهيد الحسابى :

١- تحديد إجمالى المدفوعات الإيجارية :

= قسط الإيجار السنوى ـ مصروفات تنفيذ العقد × مدة العقد

= ٥٥٩٨٢ ـ ٩٦٠٠ × ٥

= ٢٣١٩١٠ جنيه .

٢- إجمالى القيمة الحالية لأدنى مدفوعات إيجارية :

= صافى قسط الإيجار السنوى × معامل القيمة الحالية بمعدل ٨% ولفترة زمنية ٥سنوات

= ٤٦٣٨٢ × ٤,٣١٢١ = ٢٠٠٠٠٠ جنيه .

جدول رقم (٢) يوضح أقساط الإيجار والفوائد المستحقة

التاريخ	بيـــان	الفوائد ٨%	قسط الإيجار	م .الفوائد	ك , الدين	الرصيد
		(١)	(٢)	(٣)	(٢-٣)	(٥-٤)
٩٥/١/١	رصيد إفتتاحى					٢٠٠٠٠٠
	سداد نقدى		٤١٣٨٢		٤١٣٨٢	١٥٣٦١٨
٩٥/١٢/٣١	فوائد مستحقة	١٢٢٩٠				١٥٣٦١٨
٩٦/١/١	سداد نقدى		٤١٣٨٢	١٢٢٩٠	٣١٠٩٢	١١٩٥٢١
٩٦/١٢/٣١	فوائد مستحقة	١٤٣١				١١٩٢٥١

التاريخ	بيـــان	الفوائد ٨%	قسط الإيجار	م .الفوائد	ك , الدين	الرصيد
		(١)	(٢)	(٣)	(٢-٣)	(٥-٤)
٩٧/١/١	سداد نقدى		٤١٣٨٢	١٤٣١	٣١٨٢٠	٨٢٧٠١
٩٧/١٢/٣١	فوائد مستحقة	١١١٦				٨٢٧٠١
٩٨/١/١	سداد نقدى		٤١٣٨٢	١١١٦	٣١٧١١	٤٢٩٤٠
٩٨/١٢/٣١	فوائد مستحقة	٣٤٣١				٤٢٩٤٠
٩٩/١/١	سداد نقدى		٤١٣٨٢	٣٤٣١	٤٢٩٤٠	صفر

وبناء على ما سبق يمكن تنفيذ الخطوة التالية :

ثانياً: الإثبات المحاسبى فى الدفاتر:

(١) إثبات قيمة الأصل المستأجر والإلتزام الخاص به .

مدين	دائن	البيان
٢٠٠٠٠٠		من حـ/ معدات مستأجرة
	٢٠٠٠٠٠	إلى حـ/ إلتزامات عقد التأجير التمويلى

(٢) إثبات سداد قسط الإيجار الأول ومصروفات تنفيذ العقد :

مدين	دائن	البيان
		من مذكورين
٩٦٠٠		حـ/ مصروفات تنفيذ العقد
٤٦٣٨٢		حـ/إلتزامات عقد التأجير التمويلى
	٥٥٩٨٢	إلى حـ/ النقدية

(٣) فى نـهاية العام :

إثبات قيمة قسط الإستهلاك للأصل المستأجر :

مدين	دائن	البيان
٤٠٠٠٠		من حـ/ مصروفات الإهلاك للأصل المستأجر
	٤٠٠٠٠	إلى حـ/ مخصص ك . الأصل المستأجر

إثبات مصروفات الفوائد :

مدين	دائن	البيان
١٢٢٩٠		من حـ/ مصروفات الفوائد
	١٢٢٩٠	إلى حـ/ مصروفات فوائد مستحقة

أسئلة وتمارين على الفصل السادس

أولاً: الأسئلة النظرية

١- وضح مفهوم التأجير التمويلى موضحاً أطرافه الأساسية ؟
٢- أذكر الفرق بين التأجير التمويلى والتأجير التشغيلى ؟
٣- أذكر أهمية التأجير التمويلى فى شركات المساهمة ؟
٤- للتأجير التمويلى دور هام على المستوى الوطنى ... وضح ذلك الدور ؟
٥- وضح المعالجة المحاسبية للتأجير التمويلى بدفاتر المؤجر والمستأجر ؟

ثانياً: التمارين العملية

تـــمـــريـــن

تقوم إحدى شركات المساهمة بتأجير أحد أصولها الثابتة لإحدى الشركات،وقد توافرت البيانات التالية :

١- التكاليف السنوية لتنفيذ العقد والتى يدفعها المؤجر فى بداية كل سنة ٤٨٠٠ جنيه .
٢- فائدة الإقتراض للمستأجر ١٠% وسعر الفائدة الضمنى للمؤجر والمعروف لدى المستأجر ٨% .
٣- القيمة العادلة للأصل فى تاريخ سريان العقد ١٠٠٠٠٠ جنيه ويبلغ العمر الإقتصادى للأصل الثابت موضوع التأجير ٧ سنوات .
٤- قسط الإيجار السنوى يبلغ ٢٧٩٦١ ويشمل تكاليف تنفيذ العقد ويدفع فى بداية كل سنة .
٥- مدة العقد ٥ سنوات ويبدأ سريانه فى ٢٠١٠/١/١ .

المطلوب :

إثبات القيود المحاسبية بدفاتر المستأجر موضحاً كيفية الوصول إلى القيم المحاسبية .



الفصل السابع

دور معايير المحاسبة فى المحاسبة عن ضرائب الدخل

أهداف الفصل:

يهدف هذا الفصل إلى أن يتمكن القارئ من فهم الآتى:

- **دور معايير المحاسبة فى ترشيد التحاسب الضريبى .**
- **كيفية الإسترشاد بمعايير المحاسبة فى رفع كفاءة الفحص الضريبى بمصر .**
- **أسس التحاسب الضريبى وفق معيار المحاسبة رقم (٢٤) ضرائب الدخل .**

الفصل السابع

دور معايير المحاسبة فى المحاسبة عن ضرائب الدخل

تمهيد

يجب على الإدارة الضريبية فى مصر عند قيامها بالفحص الضريبى أن تأخذ بالمعايير المحاسبية،ومراعاة تطبيقها عند إعداد التقارير والقوائم المالية التى تمثل مرفقات للإقرار الضريبى،وعلى الفاحص الضريبى أن يسترشد بهذه المعايير لرفع كفاءة الفحص الضريبى .

ونتناول فى هذا الفصل درسة تحليلية لبعض معايير المحاسبة الدولية (والتى تم تطبيقها فى مصر تحت أسم معايير المحاسبة المصرية) وأثرها على المحاسبة عن ضرائب الدخل والفحص الضريبى،ومن أمثلة هذه المعايير التى سوف نتناولها بالدراسة ما يلى :

١- معيار المحاسبة رقم (١) عرض القوائم المالية .

٢- معيار المحاسبة رقم (٢٤) ضرائب الدخل .

٣- معيار المحاسبة رقم (١١) الإيراد .

٤- معيار المحاسبة رقم (١٢) المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية .

٥- معيار المحاسبة رقم (١٤) تكاليف الإقتراض .

ونتناول هذه المعايير المحاسبية وأثرها على ضرائب الدخل بشئ من التفصيل كما يلى :

أولاً: **معيار المحاسبة رقم** (١) **عرض القوائم المالية**

نطاق المعيار :

هذا المعيار الحد الأدنى للمعلومات التى يتعين الإفصاح عنها بغرض إتخاذ القرارات المتعلقة بالإستثمار أو التقييم للأغراض المختلفة،وفى بعض الأحيان يجوز التوسع فى الإفصاح عن الحد الأدنى للوفاء بالمتطلبات التشريعية مثل التشريع الضريبى،كما أشار المعيار فى صدره إلى أنه لا توجد طريقة وشكل معين

لعرض القوائم المالية،حيث ستند فى ذلك إلى طبيعة نشاط الوحدة الإقتصادية،سواء صناعى أو تجارى أو خدمى فضلاً عن الأهمية النسبية للبنود المختلفة التى يختلف من نشاط لآخر،كما أشار المعيار إلى أن المعلومات التى يتعين الإفصاح عنها بالقوائم المالية هى قائمة المركز المالى وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية .

وقد ظهرت الحاجة إلى الإفصاح المحاسبى للأغراض الضريبية بصفة خاصة بعد ظهور شركات المساهمة وإنفصال الملكية عن الإدارة،مما يستلزم ضرورة عرض القوائم المالية بشكل يفى بكافة متطلبات مستخدمى تلك القوائم المالية وحفاظاً على حقوق المساهمين .

ففى المملكة المتحدة "إعتمدت قوانين الضرائب على معايير المحاسبة المتعارف عليها كمدخل أساسى فى التوسع للإفصاح للأغراض الضريبية بالنسبة لضرائب الشركات،فضلاً عن تلك القوانين إستلزمت التوسع فى الإفصاح المحاسبى لقائمة المركز المالى محل التحاسب" .

كما تشير إحدى الدراسات " إلى أن تطبيق منهج التوسع فى الإفصاح يعترضه حاجز كبير يتمثل فى النتيجة المتولدة عن أثر البيانات الإضافية على قدرة إستيعاب الفاحص الضريبى،وبالتالى درجة إستفادته منها فى عملية التحاسب الضريبى،ويرجع ذلك إلى أن البيانات التى تزيد عن اللازم سوف يكون لها تأثير سلبى على سلوك الفاحص الضريبى أو إتجاه قدرته على تشغيلها وبالتالى الإستفادة منها فى فحص القوائم المالية التى يعتمد عليها فى التحاسب الضريبى" .

وهناك علاقة وثيقة بين تطبيق هذا المعيار وعملية الفحص الضريبى تتمثل فى الآتى :

١- الإفصاح عن أى تغيير أو تعديل فى القواعد المحاسبية التى تطبقها الشركة،حيث ينتج عن ثبات القواعد من فترة لأخرى إمكانية المقارنة بين الفترات المحاسبية المختلفة،وإجراء التحليلات المختلفة التى يمكن أن تطمئن الفاحص على أهمية الدفاتر عند الفحص الضريبى .

٢- الإفصاح عن البيانات ذات الأهمية النسبية فى الفحص الضريبى وكذلك الإفصاح عن العلاقات بين البنود الهامة،مثل البيانات الكمية التى لها علاقة مباشرة بصافى الربح أو التى لها علاقة مباشرة بالأصول .

٣- يتعين الإفصاح عن الموقف الضريبى للشركة وفيما إذا كانت الشركة تتمتع بإعفاءات ضريبية من عدمه،وأيضاً إذا كانت الشركة غير معفاه يتعين الإفصاح عن آخر سنة تم الفصل فيها وبيان المستحقات الضريبية على الشركة،وما إذا كانت هناك أوجه خلاف بين الشركة والإدارة الضريبية،وإن كان معظم الشركات لا تفصح عن المستحقات الضريبية عليها وأيضاً لا تفصح عن ضرائب كسب العمل والدفعة بل تكتفى بالإفصاح عن آخر سنه تم الفصل فيها .

٤- يتعين الإفصاح عن حقوق حملة الأسهم مع بيان عدد الأسهم المصرح بها والأسهم المصدرة والممتازة مع بيان أى قيود مفروضة على توزيع الأرباح المحجوزة ،حيث أن الإفصاح عن حقوق المساهمين والأرباح المتعلقة بها لها علاقة مباشرة بصافى ربح الشركة الكلى قبل التوزيعات المقترحة .

٥- يتعين الإهتمام بوسائل الإفصاح المختلفة عند الفحص الضريبى مثل المذكرات والإيضاحات المرفقة بالميزانية والتى تعتبر مكملة للقوائم المالية وذلك للأتى :

أ- قد تفصح هذه الوسائل عن إلتزامات محتملة سواء على العملاء أو الموردين أو الغيرمثل إلتزامات متوقع تحصيلها من بعض الموردين نتيجة عدم إلتزامهم بشروط التوريد أوإلتزامات متوقع سدادها لبعض العملاء نتيجة عدم إلتزام الشركة بالتسليم فى المواعيد المتفق عليها،حيث تعتبر الإلتزامات التى تحصل عليها الشركة من الموردين كإيراد عارض،أما الإلتزامات التى تدفع للعملاء تكلفة إذا كانت لظروف خارجة عن إرادة الشركة .

ب- يتعين الإهتمام بالمذكرات والإيضاحات التى تعتبر مكملة للقوائم المالية وبصفة خاصة قائمة الدخل والبيانات المختلفة بها مثل ما يتعلق بأسس تسعير المخزون السلعى ويتعين الإهتمام من جانب الفاحص الضريبى بفحص هذا البند خاصة إذا كان هناك ملاحظات بشأنه مد مراقب الحسابات ودراسة تلك الملاحظات نظراً لما لهذا البند من أهمية وتأثير جوهرى على مجمل وصافى الربح .

ج- يتعين دراسة المذكرات والملاحظات المختلفة المتعلقة بكيفية حساب تكلفة الأصل الرأسمالية وكيفية إستهلاكها،ويتعين على الفاحص الضريبى التحقق من صحة التكلفة الرأسمالية للأصل وأنها لا تتضمن أى تكاليف أخرى ليس لها علاقة بالأصل ونسب الإهلاك التى يتمشى مع تعليمات الإدارة الضريبية والقواعد المحاسبية .

د- يتعين على الفاحص دراسة البيانات المرفقة والتى تتعلق بالفترات المالية المختلفة وذلك لإمكانية المقارنة بين الفترات المالية المختلفة للتعرف على أى تغيرات طرأت وأسبابها وما إذا كان هذا التغير له تأثير جوهرى على القوائم المالية ومدى أهميته،وبالتالى يعد التبويب أحد وسائل الإفصاح الهامة،حيث أن التبويب السليم ساعد على زيادة المصداقية فى الحسابات .

٦- الإفصاح عن الأحداث التى تقع عقب تاريخ إقفال القوائم المالية وعلاقة ذلك بالفحص الضريبى حيث أنه إذا صدر تشريع بتعديل أسعار الضرائب يسرى إعتباراً من تاريخ إقفال القوائم المالية .

حيث يوصى بعض الكتاب "بالإعتراف بالأحداث اللاحقة عند الفحص الضريبى تطبيقاً لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية وإعترافاً بمسئولية مراقب الحسابات عن تعديل القوائم المالية بالأثر المالى لهذه الأحداث والإفصاح عنها " .

ثانياً: معيار المحاسبة رقم (٢٤) ضرائب الدخل

نظراً لمشاكل التحاسب الضريبى على النطاق الدولى والإختلافات البيئية الموجودة بين الدول وما يرتبط بها من نظم ضريبية مختلفة وإنعكاساتها على العمليات والتخطيط للإستثمارات فى الشركات المتعددة الجنسية،فقد قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC عام ١٩٧٩ بإصدار المعيار المحاسبى الدولى رقم (١٢) تحت عنوان "المحاسبة عن ضرائب الدخل" حيث تناول المعالجة المحاسبية الضريبة الموحدة للضريبة على دخل الشركات على إختلاف أنواعها وسماتها والتى تتم إجراءات التحاسب الضريبى عليها وفقاً للبيانات التى تتضمنها القوائم المالية للشركات متعددة الجنسية والتى تعد وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية .

١- الهدف :

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل من خلال إبراز كيفية المحاسبة عن آثار الضريبة الحالية والمستقبلية لكل من: إسترداد أو تسديد القيم المستقبلية للموجودات أو المطلوبات التى تظهر بقائمة المركز المالى للمنشأة والمعاملات والأحداث الأخرى للفترة الحالية التى تم الإعتراف بها فى البيانات المالية للمنشأة .

٢- النطاق :

أ- **ينطبق هذا المعيار فى مجال المحاسبة عن جميع ضرائب الدخل سواء المحلية أو الأجنبية أو المحددة على اساس الأرباح الخاضعة للضريبة والضرائب المستقطعة من المنبع والضرائب على توزيعات الأرباح من الشركة التابعة أو الزميلة أو المشروع المشترك .**

ب- **لا يتناول هذا المعيار طرق المحاسبة عن :**

- **المنح والمساعدات الحكومية .**
- **التسهيلات الضريبية الخاصة بتشجيع الإستثمار .**

٣- أسس التحاسب الضريبى :

يتناول المعيار أسس المحاسبة الضريبية للموجودات والمطلوبات لتحديد القيم المتعلقة بها لأغراض الضريبية :

أ- **أساس الضريبة للموجودات: هو المبلغ القابل للإستقطاع للأغراض الضريبية مقابل المنافع الإقتصادية للمنشأة وذلك عندما يتم إسترداد القيم المدرجة للموجودات .**

ب- **أساس الضريبة للمطلوبات: هو قيمتها المدرجة مصروحاً منها جميع المبالغ القابلة للإستقطاع للأغراض الضريبية ويتعلق بتلك المطلوبات فى الفترات المستقبلية .**

ج- **فى حالة عدم وضوح الأساس الضريبى لأحد الموجودات أو المطلوبات بصورة مباشرة فإنه يجب الإستناد إلى القاعدة الأساسية التى قام عليها هذا المعيار .**

٤- الإعتراف بالموجودات والمطلوبات الضريبية :

أ- **الجارية: يتم الإعتراف بالجزء غير المسدد من الضرائب الجارية عن الفترة الحالية والفترات السابقة كمطلوبات،مع الإعتراف بالخسائر الضريبية التى يمكن ردها لفترة سابقة كموجودات .**

ب- **المؤجلة: يتم الإعتراف بالمطلوبات الضريبية المؤجلة لجميع الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة بما فيها تلك المرتبطة بالإستثمارات فى الشركات التابعة والفروع والشركات الزميله والمشروعات المشتركة .**

٥- **إندماج الأعمال** :

- **عندما يتم إندماج الأعمال عن طريق الإقتناء يتم توزيع تكلفة الإقتناء على الموجودات والمطلوبات المحددة والمقتناه وذلك طبقاً لقيمتها العادلة فى تاريخ المعاملة .**
- **تسمح معايير المحاسبة الدولية بإدراج بعض الموجودات بالقيمة العادلة أو يتم إعادة تقييمها .**

٦- **الفروق المؤقتة القابلة للإستقطاع** :

يتم الإعتراف بأصل ضريبى مؤجل لجميع الفروق المؤقتة القابلة للإستقطاع وذلك إلى الحد الذى يكون فيه من المحتمل توفير أرباح خاضعة للضريبة يمكن مقابلها الإنتفاع بالفرق المؤقت القابل للإستقطاع ومنها على سبيل المثال تكاليف البحث والتطوير .

٧- **التخطيط الضريبى** :

تتمثل فرصة التخطيط الضريبى فى الإجراءات والطرق التى تقوم بها الشركة لزيادة الدخل الخاضع للضريبة خلال فترة محددة قبل إنقضاء الخسائر أو المردودات الضريبية المتاحة .

٨- **القياس** :

يتم قياس المطلوبات أو الموجودات الضريبية الجارية للفترات الحالية والفترات السابقة بالمبالغ المتوقع سدادها أو تحصيلها من السلطات الضريبية وفقاً للمعدلات الضريبية المعمول بها فى تاريخ الميزانية .

٩- **بيان الدخل** :

يتم الإعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة كدخل أو مصروف ضمن بنود صافى الربح أو الخسارة عن الفترة المالية بإستثناء كل من الأحداث التى يتم الإعتراف بها فى نفس الفترة أو فترة مختلفة ضمن حقوق الملكية وإندماج الأعمال الذى يأخذ شكل إقتناء .

١٠- **البنود المحملة مباشرة على حقوق الملكية** :

يجب تسجيل أو تحميل الضريبة الجارية أو المؤجلة مباشرة على أو إلى حقوق الملكية إذا كانت الضريبة تتعلق ببنود يتم تسجيلها على أو إلى حقوق الملكية مباشرة فى نفس الوقت أو فى فترات مختلفة .

١١- العرض :

أ- يجب عرض الموجودات والمطلوبات الضريبية بصورة مستقلة عن غيرها من الموجودات والمطلوبات فى الميزانية العمومية مع التميز بينهما من حيث الجارية والمؤجلة .

ب- عندما تقوم الشركة بالتمييز بين الموجودات والمطلوبات المتداولة وغير المتداولة فى قوائمها لا يتم تصنيف الموجودات أو المطلوبات الضريبية المؤجلة كموجودات أو مطلوبات متداولة .

١٢- الإفصاح :

يجب الإفصاح عن بنود مصروف أو دخل الضريبة بصورة منفصلة وكذلك عن مبلغ الدخل الضريبى المؤجل وطبيعة الدليل المؤيد للإعتراف به بالإضافة إلى كل من :

أ- إجمالى الضرائب الجارية والمؤجلة المتعلقة بالبنود غير العادية المعترف بها خلال الفترة .

ب- مصروف (دخل) الضريبة المتعلقة بالبنود غير العادية المعترف بها خلال الفترة .

ج- ترشيح للعلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبى .

د- توضيح التغيرات فى معدلات الضريبة المطبقة مقارنة مع الفترة المحاسبية الماضية .

و- مبلغ الفروقات المؤقتة القابلة للإستقطاع والخسائر الضريبية غير المستعملة والخصومات الضريبية غير المستعملة والتى لم يتم الإعتراف بأى أصل ضريبى مؤجل عنها فى الميزانية العمومية .

ثالثاً: معيار المحاسبة رقم (١١) الإيراد

نطاق المعيار :

يجب تطبيق هذا المعيار عن الإيراد الناشئ عن المعاملات عن الأنشطة العادية المتمثلة فى بيع البضاعة وتقديم الخدمات وإستخدام الآخرين لأصول المنشأة ولا يتناول عقود الإيجار وتوزيعات الأرباح الناتجة عن الإستثمارات وإيراد شركات التأمين وإستخراج المعادن .

الإعتراف بالإيراد :

<u>١- الإعتـراف بـالإيراد النـاتج عن بيـع بضـائع إذا تـم إسـتيفاء الشـروط المقررة بالمعيار مجتمعة وهى :</u>

- **إن تقـوم المنشـأة بتمويـل المخـاطر والعوائـد الأساسـية لملكيـة السـلع إلـى المشترى .**
- **ألا تحتفظ المنشأة بحق التدخل الإدارى المستمر بالدرجـة التـى تـرتبط عـادة بالملكية .**
- **أن يمكن قياس قيمة الإيراد بشكل دقيق .**
- **أن يتوافر توقع كاف عن تدفق المنافع الإقتصادية المصاحبة للمعاملـة إلـى المنشأة .**

<u>٢- الإعتراف بالإيراد الناتج عن تقديم خدمات يستلزم إستيفاء الشروط الآتية :</u>

- **يمكن قياس الإيراد بدقة .**
- **أنـه مـن التوقـع بشـكل كبيـر تـدفق المنـافع الإقتصـادية المتعلقـة بالمعاملـة للمنشأة .**
- **أنه يمكن القياس الدقيق لدرجة إتمام العملية فى تاريخ الميزانية .**
- **أنه يمكن القياس الدقيق للتكاليف التـى تكبدها فـى العمليـة وكذلك التكـاليف اللازمة لإتمامها .**

وقد ألزم المعيار الفاحص الضريبى بمراعاة الآتى :

١- فيما يتعلق بالعوائد :

حيث تقوم المنشأة بمنح إئتماناً للمشترين بـدون عائـد أو قد تقبل مـن المشـترى ورقـة قـبض لعائـد يقـل عن معدل العائـد السـارى بالسـوق،وهذه المعـاملات يترتـب عليهـا أن القيمـة العادلـة لمقابـل الخدمـة أو البضـاعة تقل عن القيمـة التـى سـوف يتسلمها البائع فى المستقبل من المشترى وهذا الفرق يتمثل فى قيمة فوائد التمويل المتعلقة بتأجيل التدفق النقدى ويجب على الفاحص مراعاة الآتى :

- **إثبات القيمة العادلة لمقابل البضاعة أو الخدمة بدفاتر الجهة البائعة كـإيراد فى تاريخ التعاقد وذلك بسعر البيع النقدى دون الفوائد ويتم الوصول إلى**

تلك القيمة العادلة بإستخدام معدل العائد السابق على نفس النوع من إدارة الوفاء الممنوحة من عملاء (ورقة القبض مثلاً) بنفس التقييم الإئتمانى .

- إثبات الفرق بين القيمة العادلة للمقابل وبين القيمة الأسمية تحت حساب العوائد ويتم الإعتراف بتلك العوائد كإيراد عندما تستحق وذلك خلال فترة الإئتمان .
- يجب الأخذ فى الإعتبار أن إيراد العائد لابد وأن يتضمن قيمة إستهلاك الخصم أو العلاوة .

٢- فيما يتعلق بالإتاوات :

على اساس مبدأ الإستحقاق وطبقاً لشروط الإتفاق الخاص بها ويجب على الفاحص الضريبى مراعاة الآتى :

- حالة إستخدام المرخص له إستخدام تكنولوجيا معينة لفترةمحدودة،وفى هذه الحالة يمكن الإعتراف بالإيراد بطريقة القسط الثابت على مدار فترة التعاقد (المبلغ الإجمالى ÷ الفترة الزمنية) .
- حالة إستخدام المرخص له كافة الحقوق بحرية ولا يكون على مانح الترخيص إلتزامات أخرى واجبة التنفيذ،تعتبر هذه العمليات فى جوهرها عملية بيع ويتم الإعتراف بالإيراد فى وقت البيع .
- فى بعض الحالات يتوقف تحصيل رسوم الترخيص أو الإتاوة الخاص بها فقط عندما يكون هناك إحتمال كبير بأن الرسوم أو الإتاوة سيتم تحصيلها .

٣- فيما يتعلق بتوزيعات الأرباح :

يتم الإعتراف بها حينما يصدر الحق لحاملى الأسهم فى تحصيل مبالغ هذه التوزيعات .

- ترجمة الميزانية: البنود التى تظهر بالتكلفة التاريخية مثل البنود غير النقدية تترجم بالمعدلات التاريخية الملائمة،والبنود التى تظهر بالتكلفة الإستبدالية أو بسعر السوق مثل البنود النقدية تترجم بالمعدل الجارى .
- ترجمة قائمة الدخل: تترجم بإستخدام متوسط سعر الصرف للفترة .
- معالجة أرباح وخسائر الترجمة: تظهر ضمن بنود الدخل فيما عدا أرباح وخسائر ترجمة البنود طويلة الأجل،فيتم تأجيلها وتوزيعها على فترة هذه البنود .

الإفصاح المحاسبى الضريبى المطلوب

حيث يجب الإفصاح عن المعلومات الآتية :

- **الطريقة المستخدمة فى الترجمة .**
- **مبلغ فروق أسعار الصرف والمتضمن فى صافى الربح أو الخسارة عن الفترة .**
- **عندما لا تكون عملة القيد هى الجنيه المصرى يجب الإفصاح عن سبب إستخدام عملة مختلفة،كذلك يجب الإفصاح عن سبب أى تغير فى عملة القيد .**
- **التغيرات الهامة فى سعر الصرف وأثرها على العمليات الأجنبية التى لم يتم تسويتها بعد .**
- **أى مبلغ يتم تحويله من أرباح وخسائر الترجمة من صفوف المساهمين إلى الدخل نتيجة بيع أو تصفية إستثمار أجنبى .**

رابعاً: معيار المحاسبة رقم (١٢) المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية

نطاق المعيار :

يتناول هذا المعيار المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية وحدد مدخلين للمعالجة هما مدخل رأس المال ومدخل الإيراد،كما تناول المعيار أيضاً عرض المنح المرتبطة بأصول فى الميزانية بإستخدام طريقتين بديلتين هما إعتبار قيمة المنحة إيراد مؤجل وإثباتها فى قوائم الدخل وفقاً لأساس منهجى منتظم على مدى العمر الإنتاجى للأصل وتخفيض قيمة الأصل بمقدار المنحة للوصول إلى قيمة الأصل،وتثبت المنحة كإيراد على مدار عمر الأصل القابل للإهلاك عن طريق تخفيض عبء الإهلاك السنوى .

ويمكن تأكيد أهمية الإسترشاد بهذا المعيار فى رفع جودة الفحص الضريبى من خلال سياق المثال التالى :

بإفتراض مايلى :

- **إن قيمة شراء أصل هو ٢٤٠٠٠٠٠٠ جنيه .**
- **أن عملية التمويل تتم على النحو التالى :**

- موارد ذاتية ١٦٠٠٠٠٠٠ جنيه .
- قروض طويلة الآجل ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه .
- منحة لا ترد ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه .

*** بفرض أن الشركة تطبق المعيار المحاسبى رقم (١٢) وهو الخاص بالمنح الحكومية،فيمكن الإسترشاد بهذا المعيار عند إجراء الفحص الضريبى كما يلى :**

١- إعتبار المنحة إيرادات مؤجلة ويتم إهلاكها على عدد من السنوات تساوى العمر الإفتراضى للأصل .

٢- يتم تخفيض قيمة الأصل بقيمة المنحة فى القوائم المالية،أى أن ترد قيمة الأصل فى جانب الأصول بالميزانية بتكلفة الشراء ناقصاً قيمة المنحة .

٣- يتم الإفصاح عن هذا التخفيض فى قيمة الأصل فى الإيضاحات المتممة بقائمة المركز المالى عن طريق القيام بشرح هذا القيد .

٤- عند تخفيض قيمة الأصل بقيمة المنحة ومع ثبات نسبة الإهلاك السنوى فإنه بالتالى يتم تخفيض قيمة الإهلاك وبالتالى نقص المصروفات وبالتالى زيادة صافى الأرباح عن السنة الضريبية وبالتالى زيادة الضرائب المستحقة الناتجة عن زيادة هذه الأرباح نتيجة النقص المصروفات الناتجة عن نقص الإهلاك لنتيجة لتخفيض قيمة الأصل بالمنحة التى لا ترد بذلك يتم إهلاك المنحة على سنوات العمر الإفتراضى للأصل ويتم تحصيل الضريبة على هذه المنحة بإعتبارها إيرادات مؤجلة على سنوات العمر الإفتراضى للأصل .

*** بفرض عدم الإسترشاد بهذا المعيار المحاسبى عند إجراء الفحص الضريبى فتكون المعالجة الضريبية كما يلى :**

١- يقوم الفاحص بإثبات المنحة بقائمة الدخل كإيراد متنوعة،ودليله هو إعتبار قبول المنحة بواسطة الشركة هو إثراء للمساهمين بدون أن يقابل هذا الإثراء أى تكلفة وعامة يوجب إدراج هذه المنحة بقائمة الدخل تطبيقاً للمادة رقم ١١٤ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١بإصدار الضرائب على الدخل والتى تنص على أن يحدد صافى الربح الخاضع للضريبة على أساس نتيجة العمليات على إختلاف أنواعها طبقاً للقانون .

٢- وعليه فرضت ضريبة أرباح شركات الأموال بنسبة ٤٠% بالإضافة إلى ٢% رسم تنمية موارد الدولة على مبلغ المنحة ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه،وبلغت الضريبة

١٦٨٠٠٠٠ جنيه تقريباً،على أن يتم سدادها عن السنة الضريبية التى تم الحصول منها على المنحة وليس السداد على مدار سنوات العمر الإفتراضى الأصل التى تم إستخدام هذه المنحة فى شراؤه وذلك لعدم إعتراف الفاحص الضريبى بالمعايير المحاسبية المصرية المعمول بها بل وعلى حد قوله يجب التفرقة بين المحاسبة والضرائب وعلى كل أن يسير فى إتجاهه الخاص به .

والنتيجة قامت الشركة بتدبير الإعتمادات اللازمة لتميل الخزانة العامة بسداد الضرائب المستحقة بدلاً من تمويل شراء الأصل،مما تسبب فى إضافة أعباء إضافية على التدفقات النقدية للشركة .

خامساً: المعيار المحاسبى رقم (١٤) تكاليف الإقتراض

نطاق المعيار :

يطبق هذا المعيار عند المحاسبة عن تكلفة الإقتراض ولا يتعامل هذا المعيار مع التكلفة الفعلية أو المحسوبة لحقوق الملكية بما فى ذلك حقوق ملكية الأسهم الممتازة التى لاتبوب كالتزام وبهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية لتلكفة الإقتراض ويتطلب هذا المعيار بشكل عام معالجة تكاليف الإقتراض لمصروفات فور تكبدها ومع ذلك فإنه يسمح كمعالجة بديلة برسلمة تكلفة الإقتراض التى ترجع مباشرة إلى إقتناء أوإنشاء أوإنتاج أصل مؤهل لتحمل تكلفة الإقتراض .

ويقصد بتكلفة الإقتراض وفق هذا المعيار هى الفوائد والتكاليف الأخرى التى تتكبدها المنشأة نتيجة لإقتراض الأموال،وقد تشمل تكلفة الإقتراض ما يلى :

أ- الفوائد أو الأعباء البنكية على كل من حسابات السحب على المكشوف والإقتراض القصير والطويل الأجل .

ب- إستهلاك الخصم أو العلاوة المتعلقة بالإقتراض .

جـ- إستهلاك التكاليف الأخرى التى تتكبدها المنشأة من أجل الإقتراض .

د- فروق العملة التى تنشأ من الإقتراض بالعملة الأجنبية إلى المدى الذى يعتبر فيه تلك الفروق تعديلاً لتكلفة الفوائد .

<u>وعلى الفاحص الضريبى مراعاة ما جاء بالمعيار ومدى تطبيقه من قبل المنشأة على النحو التالى :</u>

<u>١- الإقتراض بغرض الحصول على أصل معين :</u>

إذا قامت المنشأة بإقتراض أموال خصيصاً بفرض الحصول على أصل بعينة مؤهل لتحمل تكلفة الإقتراض فإن تكلفة الإقتراض المتعلقة مباشرة بهذا الأصل يمكن تحديدها بسهولة .

<u>٢- الإقتراض غير مخصص لإقتناء أصل معين :</u>

فى هذه الحالة يصعب تحديد قيمة تكلفة الإقتراض المتعلقة مباشرة بإقتناء الأصل وبالتالى يصبح التقدير الحكمى أمراً مطلوباً .

<u>٣- إستثمار الأموال المقترضة مؤقتاً :</u>

قد يتم عادة إستثمار أموال مقترضة مؤقتاً إلى حين إنفاقها على الأصل معين وعند تحديد قيمة تكلفة الإقتراض التى يتم رسملتها خلال فترة ما فإنه يتم تخفيض تكلفة الإقتراض التى تم تكبدها بقيمة أى إيراد مكتسب من إستثمار الأموال المقترضة .

<u>٤- إستخدام معدل الرسملة :</u>

عندما يتم الإقتراض بصفة عامة وتستخدم الأموال المقترضة فى إقتناء أصل مؤهل لتحمل تكلفة الإقتراض فإنه يجب تحديد قيمة تكلفة الإقتراض التى يمكن رسملتها بإستخدام معدل للرسملة على الإنفاق الخاص بهذا الأصل .

ويجب أن يحسب هذا المعدل على أساس المتوسط المرجح لتكلفة الإقتراض للمنشأة عن القروض القائمة خلال المدة وذلك بعد إستبعاد القروض التى تم إبرامها تحديداً بفرض إقتناء أصل بذاته مؤهل لتحمل تكلفة الإقتراض .

ويجب ألا يزيد قيمة تكلفة الإقتراض المرسلة خلال فترة ما عن قيمة تكلفة الإقتراض التى تم تكبدها خلال تللك الفترة .

أسئلة على الفصل السابع

١- وضح العلاقة بين تطبيق معيار المحاسبة رقم (١) عرض القوائم المالية والفحص الضريبى ؟

٢- أذكر أسس التحاسب الضريبى وفق معيار المحاسبة رقم (٢٤) ضرائب الدخل؟

٣- وضح كيفية الإفصاح الضريبى وفق معيار المحاسبة رقم (٢٤) ضرائب الدخل؟

٤- ألزم معيار المحاسبة رقم (١١) الإيراد الفاحص الضريبى بمراعاة إعتبارات معينة عند معالجة العوائد والأتاوات وتوزيعات الأرباح،وضح ذلك؟

٥- وضح كيفية الإسترشاد بمعيار المحاسبة رقم (١٢) المحاسبة عن المنح الحكومية والأفصاح عن المساعدات الحكومية،فى رفع جودة الفحص الضريبى؟مفترضاً مثال رقمى من عندك؟

٦- أذكر الإعتبارات التى يجب على الفاحص الضريبى مراعاتها عند تطبيق معيار المحاسبة رقم (١٤) تكاليف الإقتراض ؟

٧- أكتب بحثاً لا يزيد عن عشرة صفحات على أهمية الإسترشاد بمعايير المحاسبة فى رفع كفاءة الفحص الضريبى بمصر ؟

نـــمـــاذج الإمـــتـــحـــانـــات

النموذج الأول (جامعة قناة السويس)

النموذج الثانى (جامعة قناة السويس)

النموذج الثالث (جامعة القـاهـــرة)

النموذج الرابع (جامعة القـاهـــرة)

لاحظ: لتنسيق الإجابة وحسن إخراج الورقة إعتبار خاص فى التصحيح

أجب عن الأسئلة الآتية

السؤال الأول (٧ درجات)

قدمت إليك إحدى الشركات التى تطبق نظام المخزون المستمر ونظام البيع بالتقسيط البيانات التالية :

البيان	٢٠٠٣	٢٠٠٤	٢٠٠٥
إيراد المبيعات بالتقسيط	٢٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة بالتقسيط	١٥٠٠٠٠	١٨٥٠٠٠	٢١٩٠٠٠
المتحصلات النقدية :			
من مبيعات عام ٢٠٠٣	٦٠٠٠٠	١٠٥٠٠٠	٣٠٠٠٠
من مبيعات عام ٢٠٠٤	—	١٠٠٠٠٠	١١٥٠٠٠
من مبيعات عام ٢٠٠٥	—	—	١٥٥٠٠٠

المطلوب:

(أ) بصفتك خبيراً فى معايير المحاسبة الدولية بصفة عامة والمعيار المحاسبى المصرى رقم (١١) بعنوان الإيراد بصفة خاصة توضيح المعالجة المحاسبية لتلك العمليات وكيف يتم الإعتراف بالإيراد .

(ب) وضح من الناحية المحاسبية لماذا تمثل عملية البيع واقعة موضوعية يمكن أن يستند إليها المحاسب ؟

السؤال الثانى (٦ درجات)

شركة نورتن إنجلترا هى شركة إنجليزية تابعة لشركة أمريكية متعددة الجنسية،وفيما يلى أرصدة الميزانية العمومية لشركة نورتن إنجلترا فى ٢٠٠٦/١٢/٣١ (المبالغ بالآلاف الجنيهات الإسترلينية) .

الأصول : نقدية ٢٠٠٠،أوراق قبض ٣٠٠٠،مخزون ٣٥٠٠،مبانى (بالصافى) ٨٠٠٠،الآلات (بالصافى) ٦٠٠٠ .

الإلتزامات وحقوق الملكية: دائنون ٤٠٠٠،أوراق دفع ٦٠٠٠،قرض طويل الأجل ١٠٠٠،رأس المال ٦٠٠٠،أرباح محتجزة ٥٥٠٠ .

وكانت حركة أسعار صرف الدولار الأمريكى مقابل الجنيه الإسترلينى كما يلى :

أسـعـار الصـرف	الدولار مقابل الإسترلينى
السعر السارى عند إصدار أسهم رأس المال،ونشأة الديون طويلة الأجل،وإقتناء الأصول الثابتة	١,٨٥ دولار
٢٠١٤/١٢/٣١	١,٣٥ دولار
سعر الصرف للمخزون فى ٢٠١٤/١٢/٣١	١,٤٠ دولار
سعر الصرف المتوسط لعام ٢٠١٤	١,٥٥ دولار

المطلوب: تصوير الميزانية العمومية المترجمة لشركة نورتن إنجلترا وفقاً للطريقة الزمنية .

السؤال الثالث (٧ درجات)

فى ١٩٩٥/٣/١ باعت شركة "عباد الرحمن" المصرية بضاعة قيمتها ٢٠٠٠٠٠ دولار أمريكى إلى شركة كويتية وذلك بموجب سند إذنى بالمبلغ حررته الشركة الكويتية يستحق الدفع ٦ شهور من تاريخه،وقد قامت الشركة الكويتية بسداد قيمة السندات الإذنى فى ميعاده (بالدولار الأمريكى)،وقد قامت الشركة المصرية بتحويل قيمته إلى العملة المحلية فى نفس اليوم .

المطلوب:

١- إجراء قيود اليومية اللازمة للعمليات السابقة فى دفاتر كلاً من شركة عباد الرحمن المصرية،والشركة الكويتية علماً بأن أسعار صرف الدولار الأمريكى بلغت كما يلى :

	الجنيه المصرى	الدينار الكويتى
فى ١٩٩٥/٣/١	٥,٥	٣,٥٠
فى ١٩٩٥/٩/١	٦,٠	٣,٣٠

٢- هل تم تحقيق أرباح أو خسائر فروق سعر الصرف فى كلاً من الشركتين المصرية والكويتية؟علق مع ذكر كيفية معالجتها محاسبياً فى تاريخ إعداد القوائم المالية .

مع خالص التمنيات بالنجاح

لاحظ: لتنسيق الإجابة وحسن إخراج الورقة إعتبار خاص فى التصحيح

أجب عن الأسئلة الآتية

السؤال الأول **(٨ درجات)**

فيما يلى بعض العمليات التى تمت فى إحدى الشركات متعددة الجنسية بالمملكة العربية السعودية خلال عام ٢٠٠٤ .

١- قامت الشركة فى ٢٠٠٤/١/١ بإستيراد بضائع من شركة مصرية مقابل مليون جنيه مصرى وتم الإتفاق على سداد القيمة بعد شهرين من تاريخه (وقد كان سعر الصرف الجنيه المصرى ٠,٥٥ ريال سعودى) .

٢- قامت الشركة فى ٢٠٠٤/٢/٢ بإستيراد آلات ومعدات من شركة "ميدل إيست" الألمانية بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ ريال سعودى على أن يتم السداد بعد شهر من تاريخه بالريال السعودى (وقد كان سعر الصرف اليورو ٥,٧٠ ريال سعودى) .

٣- فى ٢٠٠٤/٣/١ قامت الشركة بسداد المبلغ المستحق للشركة المصرية نقداً (وقد كان سعر الصرف بالجنيه المصرى ٠,٧٥ ريال سعودى) .

٤- فى ٢٠٠٤/٣/٥ قامت الشركة بسداد المستحق عليها بشيك للشركة الألمانية "ميدل إيست" (وكان سعر صرف اليورو ٥,٧٥ ريال سعودى) .

٥- قامت الشركة فى ٢٠٠٤/٤/١ بتصدير بضاعة قيمتها ٢ مليون دولار أمريكى إلى شركة أمريكية على أن يتم السداد على دفعتين متساويتين (وقد كان سعر الصرف يوم شحن البضاعة الدولار ٣,٧٥ ريال سعودى) .

٦- فى ٢٠٠٤/٥/١ قامت الشركة بتحصيل الدفعة الأولى من المستحق على الشركة الأمريكية (وقد كان سعر الصرف الدولار ٣,٨٠ ريال سعودى) .

٧- فى ٢٠٠٤/٦/٣٠ تاريخ إنتهاء السنة المالية وإعداد القوائم المالية (وقد كان سعر صرف الدولار ٣,٨٠ ريال سعودى) .

٨- فى ٢٠٠٤/٧/٣٠ قامت الشركة بتحصيل الدفعة الثانية من الشركة الأمريكية (وقد كان سعر صرف الدولار ٣,٧٥ ريال سعودى) .

المطلوب :

١- إجراء قيود اليومية اللازمة للعمليات السابقة فى دفاتر الشركة السعودية بإستخدام طريقة المعاملتين .

٢- هل تم تحقيق أرباح أو خسائر فروق أسعار صرف من العمليات السابقة؟مع ذكر كيفية معالجتها محاسبياً فى تاريخ إعداد القوائم المالية .

السؤال الثانى (٧ درجات)

تمتلك شركة "ويستباك إنترناشيونال" الأمريكية المتعددة الجنسية شركة تابعة مصرية وتمارس عملياتها الدولية بإعتبارها جزءاً مكملاً من نشاط الشركة الأمريكية،وفيما يلى قائمة الدخل للشركة التابعة المصرية فى ٢٠٠٢/١٢/٣١ والمعدة بالجنيه المصرى (الأرقام بالآلاف) :-

قائمة الدخل عن السنة المنتهية فى ٢٠٠٢/١٢/٣

صافى المبيعات	٣١٥٠
(-) تكلفة البضاعة المباعة	(٢٢٥٠)
إجمالى الدخل	٩٠٠
(-) المصروفات الإدارية	(٣٧٠)
(-) المصروفات التسويقية	(١٣٠)
(-) المصروفات الأخرى	(٣٠٠)
صافى الدخل	١٠٠

وقد جاءت الإيضاحات المرفقة بالمعلومات الآتية :

١- تتضمن المصروفات الإدارية مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه إستهلاك معدات،وتتضمن المروفات التسويقية ٣٠% إستهلاك مبانى معارض البيع .

٢- تم شراء المبانى فى ١٩٩٨/١/٥،والمعدات فى ١٩٩٩/٧/١٨ .

٣- كانت أسعار صرف الدولار الأمريكى مقابل الجنسية المصرى على النحو التالى

- فى ١٩٩٨/١/٥ الدولار ٤,٥ جنيه مصرى .

- فى ١٩٩٩/٧/١٨ الدولار ٥,٨٠ جنيه مصرى .
- فى ٢٠٠٢/١٢/٣١ الدولار ٦,٥٠ جنيه مصرى .
- متوسط سعر الصرف الجارى عام ٢٠٠٢ الدولار ٦,٤٠ جنيه مصرى .

المطلوب: ترجمة قائمة الدخل السابقة بالطريقة المناسبة .

السؤال الثالث (٥ درجات)

حدد ما إذا كانت العبارات التالية صحيحة أم خاطئة مع التعليل بإختصار :-

١- يعتبر الإتجاه الحالى للمحاسبين الدولية إتجاه نحو تحقيق التوحيد الدولى للمارسات المحاسبية .

٢- فى ظل المعيار الدولى رقم (٨) وفيما يتعلق بالأنشطة أو العمليات التى تقرر إيقافها يجب الإفصاح فقط عن الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التخلص من النشاط الذى تم إيقافه .

٣- يشير مصطلح "ترجمة العملة" إلى عملية تغيير فعلية من عملة لأخرى وإنتقال للأموال بين طرفين .

٤- إن المعيار الدولى رقم (٢) الخاص بالمخزون يتطلب ضرورة الإفصاح عن السياسات المستخدمة عند قياس قيمة المخزون ولا يتطلب الإفصاح عن أى تغيير فى هذه السياسات المتبعة .

٥- فى ظل طريقة المعدل الجارى يتم ترجمة جميع بنود قائمة المركز المالى بإستخدام سعر الصرف الجارى عدا بنود الأصول الثابتة تترجم بإستخدام أسعار الصرف التاريخية وقت إقتنائها .

٦- نعالج المكاسب أو الخسائر الناتجة من ترجمة عناصر القوائم المالية الأجنبية إلى عملة التقرير فى ظل المعيار الدولى رقم (٢١) كبند غير عادى فى قائمة الدخل عن الفترة التى حدثت فيها .

٧- لا تتأثر قرارات تحديد أسعار التحويل بالنظم والمعدات الضريبية فى الدول الأجنبية ولكنها تتأثر بحجم الإقتصادية للوحدة الإجنبية .

٨- تعتبر الميزة الرئيسية لتطبيق مفهوم الحماية الضريبية هى إعفاء دخول الإستثمارات الأجنبية من الخضوع للضريبة .

مع خالص التمنيات بالنجاح

لاحظ: لتنسيق الإجابة وحسن إخراج الورقة إعتبار خاص فى التصحيح

أجب عن الأسئلة الآتية

السؤال الأول (٥ درجات)

أ- تناول بالشرح الموجز الآتى :

١- مفهوم المعيار المحاسبى .

٢- مكونات المعيار المحاسبى وأهمية كل منها فى بناء الإطار الفكرى للمعيار،مع التدليل على ما تقول من واقع أحد معايير المحاسبة الدولية ؟

ب- المطلوب قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات التالية :

- وقعت إحدى الشركات عقد صرف مؤجل لشراء ١٠٠٠٠ دولار بسعر صرف مؤجل دولار = ٣,٠٥ جنيه مصرى،وكان سعر الصرف الفورى دولار = ٣ جنيه مصرى .

- وقعت نفس الشركة عقد صرف مؤجل لبيع ٢٠٠٠٠ ين يابانى،بسعر صرف مؤجل ين يابانى = ٠,٧ جنيه مصرى،وكان سعر الصرف الفورى ين يابانى = ٠,٧٢ جنيه مصرى .

السؤال الثانى (٥ درجات)

فيما يلى قائمة المركز المالى المقارنة للشركة الدولية للصناعات الحديثة بدولة الإمارات العربية المتحدة،وهى شركة تابعة لشركة مساهمة مصرية،وذلك فى ٢٠٠١/١٢/٣١ بالدرهم الإماراتى .

٢٠٠١/١٢/٣١	٢٠٠٠/١٢/٣١		٢٠٠١/١٢/٣١	٢٠٠٠/١٢/٣١	
٢٠٠٠	١٥٠٠	نقدية	٦٠٠	٨٠٠	الدائنين
٥٠٠	٦٠٠	المدينين	٣٠٠	٦٠٠	مصروفات مستحقة
٢٠٠	١٠٠	أ.مالية (سعر السوق)	١١٠٠	١١٠٠	قرض برهن
٣٣٠٠	٢٨٠٠	المخزون (بالتكلفة)	٢٤٠٠٠	٢٢٥٠٠	حقوق المساهمين
٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	أصول طويلة الأجل			
٢٦٠٠٠	٢٥٠٠٠		٢٦٠٠٠	٢٥٠٠٠	

وكانت بيانات سعر صرف الدرهم الإماراتى (د.أ) أمام الجنيه المصرى،كما يلى:

	٢٠٠٠/١٢/٣١	٢٠٠١/١٢/٣١	متوسط ٢٠٠١
د . أ ج مصرى	١ ج مصرى	١,١ ج مصرى	١,٠٥ ج مصرى

المطلوب:

إذا علمت أن عمليات الشركة التابعة الإماراتية تعتبر إمتداداً لعمليات الشركة القابضة المصرية،المطلوب قياس مكاسب أو خسائر الترجمة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) (الترجمة غير مطلوبة) – وضح المفاهيم وطريقة الترجمة والعمليات الحسابية التى تستند إليها فى القياس .

السؤال الثالث (٥ درجات)

ظهرت ميزانية شركة لانكستر وهى شركة إنجليزية تابعة لمجموعة شركات المتحدون المصرية،وذلك فى ٢٠٠٢/١٢/٣١،بالجنيه الإسترلينى (ج . أ) كما يلى:

الأصول: نقدية ١٢٠٠٠ – مدينين ٢٠٠٠٠ – المخزون (LIFO) ١٥٠٠٠ – الأصول الثابتة ٦٠٠٠٠ – مخصص الإستهلاك (٧٠٠٠) .

الخصوم وحقوق المساهمون : الدائنين وأوراق الدفع ١٨٠٠٠ – مصروفات مستحقة ٥٠٠٠ – قرض برهن ٢٢٠٠٠ – رأس المال ٤٥٠٠٠ – الأرباح المحتجزة ١٠٠٠٠ .

معلومات إضافية:

١- يمثل المخزون إنتاج شهرين تقريباً .

٢- تم شراء أصول ثابتة (سيارات) فى ٢٠٠٢/٤/١ بتكلفة مقدارها ٨٠٠٠ جنيه إسترلينى،وتستهلك السيارات بمعدل ١٢% سنوياً – قسط ثابت .

٣- بلغ رصيد الأرباح المحتجزة بالجنيه المصرى فى ٢٠٠٢/١٢/٣١،٥٥٠٠٠ جنيه مصرى .

٤- كانت أسعار الصرف كما يلى :

متوسط أسعار الصرف الشهرى ١، ٢٠٠٢/٢	ج.أ =٥,٨ جم
متوسط أسعار الصرف الشهرى ١١، ٢٠٠٢/١٢	ج.أ = ٦,١ جم
تاريخ حيازة الأصول الثابتة وإصدار رأس المال	ج .أ = ٤ جم
٢٠٠٢/١٢/٣١	ج . أ = ٦ جم
٢٠٠٢/٤/١	ج.أ = ٥,٧٥ جم

المطلوب: ترجمة ميزانية الشركة التابعة الإنجليزية إلى الجنيه المصرى بإستخدام الطريقة الزمنية (ترجمة قائمة الدخل والأرباح المحتجزة غير مطلوب) .

السؤال الرابع (٥ درجات)

أكتب بإختصار فيما يلى :

(١) الممارسات المحاسبية فى مجال الصفقات بالعملة الأجنبية .

(٢) الموقف الذى إتخذه معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية للصفقات بالعملات الأجنبية .

(٣) وضح القيود المحاسبية اللازمة لتسجيل المعاملات التالية لإحدى الشركات المصرية وذلك وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) .

- ٢٠٠٠/٤/٢٢،فتحت الشركة إعتماد مستندى لإستيراد آلات بمبلغ ٣٠٠٠٠ دولار،وفى نفس الوقت صدرت بضاعة إلى عميل أمريكى بمبلغ ١٠٠٠٠ دولار،وكان سعر الصرف فى ذلك التاريخ دولار = ٣,٥ جنيه مصرى .

- ٢٠٠٠/٧/١،وصلت الآلات وتم سداد الثمن،كما حصلت الشركة ثمن البضاعة السابق تصديرها إلى العميل الأمريكى،وكان سعر الصرف فى هذا التاريخ دولار = ٤,٥ جم (حدث تخفيض حاد فى قيمة الجنيه المصرى)،وبلغت تكلفة إحلال الآلات فى ذلك التاريخ ١٢٠٠٠٠ جم،والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المترتبة على إستخدام الآلات ١٣٠٠٠٠ جم .

مع التمنيات بالنجاح ،،

أجب عن الأسئلة الآتية :

أجب عن الأسئلة الآتية

السؤال الأول **(٥ درجات)**

أ- ظهر الجزء من ورقة العمل الخاص بترجمة تكلفة البضاعة المباعة،كالآتى فى ٢٠٠٣/١٢/٣١،مع العلم بأن الشركة تستخدم الطريقة الزمنية فى الترجمة :

	دولار أمريكى	سعر الصرف	جنيه مصرى
مخزون أول المدة	١٢٣٠٠٠	٤,٢٠	٥٠٤٠٠
صافى المشتريات	٩٨٠٠٠	٤,٣٠	٤٢١٤٠٠
مخزون آخر المدة	(١٠٠٠٠)	٤,٥٠	٤٥٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	١٠٠٠٠٠		٤٢٦٨٠٠

فإذا علمت أن سعر الصرف فى ٣١/ ٢٠٠٢/١٢،كان الدولار = ٤,٢ جنيه مصرى،وفى ٢٠٠٣/١٢/٣١، كان سعر الدولار = ٤,٥ جنيه مصرى،هل تعتقد أنه تم تقييم المخزون فى هذه الشركة بالتكلفة التاريخية أم التكلفة الجارية،ولماذا ؟

ب- قدمت إليك الميزانية المقارنة التالية لشركة الواثقون فى ٢٠٠٣/١٢/٣١،وهى شركة كويتية تابعة لشركة النهضة المصرية،وذلك بالدينار الكويتى (د.ك) :

	٢٠٠٢/١٢/٣١	٢٠٠٣/١٢/٣١
نقدية	٤٠٠٠	٣٢٠٠
حسابات المدينين	٥٤٠٠	٦٣٠٠
مصروفات مدفوعة مقدماً	١٠٠	
إيرادات مستحقة	٣٠٠	١٥٠٠
مخزون البضاعة (القيمة السوقية)	٦٠٠٠	٨٠٠٠
أصول طويلة الأجل (الصافى)	١٤٢٠٠	١٥٠٠٠
إجمالى الأصول	٣٠٠٠٠	٣٤٠٠٠
الدائنين	٢٨٠٠	٣٣٠٠
أوراق الدفع	١٤٠٠	٢٠٠٠
مصروفات مستحقة	٣٠٠	٢٠٠
رأس المال	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
أرباح محتجزة	٥٥٠٠	٨٥٠٠
	٣٠٠٠٠	٣٤٠٠٠

وكانت أسعار الصرف بين الدولار الأمريكى والجنيه المصرى كما يلى :

٢٠٠٢/١٢/٣١	د . ك =٩ جم
٢٠٠٣/١٢/٣١	د . ك =١٠ جم
متوسط سعر الصرف لسنة ٢٠٠٣	د . ك =٩,٥ جم

المطلوب: إستخدام البيانات السابقة لأغراض قياس مكاسب أو خسائر الترجمة (الترجمة غير مطلوبة)

السؤال الثانى **(٥ درجات)**

تنتج شركة المتحدون (أحمد ووليد) للأجهزة الكهربائية عدد من الأصناف التى يقبل عليها العملاء فى الأسواق المصرية،وقد إستخرجت المعلومات التالية عن المخزون،من سجلات الشركة فى نهاية سنة ٢٠٠٣ :

الأصناف	الأصناف	الأصناف	الأصناف	الأصناف
أ	١١٠٠	٨٥ جم	١٠٥ جم	٢٥ جم
ب	٨٠٠	٧٧	٩٤	١٥
د	١٠٠٠	٣٨	٦٣	١٢

المطلوب :

أولاً: قياس قيمة المخزون الواجب التقرير عنها فى القوائم المالية،وذلك لكل من الأصناف التى تتعامل فيها الشركة،ووفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة رقم (٢)

ثانياً: إجراء قيود اليومية اللازمة (إن كانت هناك ضرورة) وذلك فى ٢٠٠٢/١٢/٣١ للتقرير عن المخزون فى القوائم المالية المنشورة وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) .

السؤال الثالث **(٥ درجات)**

بإفتراض أن إحدى الشركات التابعة فى سويسرا (شركتها الأم فى أمريكا) إشترت آلات بمبلغ ١٠٠٠٠فرنك سويسرى ويتم التسجيل فى دفاترها بالفرنك السويسرى وكانت أسعار التحويل كما يلى :

الأسعار التاريخية لتحويل العملة فى وقت الشراء :

١ فرنك سويسرى = ٠,٥٠ دولار .

١ فرنك سويسرى = ١,٢٥ مارك ألمانى .

١ مـارك ألـمـانـى = ٠,٤٠ دولار .

الأسعار الجارية لتحويل العملة (سعر الإقفال) وقت إعداد القوائم المالية :

١ فرنك سويسرى = ٠,٦٣٩ دولار .

١ فرنك سويسرى = ١,٤٢ مارك ألمانى .

١ مـارك ألـمـانـى = ٠,٤٥ دولار .

المطلوب :

تطبيق مفهوم العملة الوظيفية على بند الآلات تمهيداً لتجميعها على القوائم المالية المجمعة للشركة الأم فى أمريكا بإفتراض الحالات الثلاثة للعملة الوظيفية .

مع أطيب التمنيات بالنجاح والتوفيق،

(قائمة المصطلحات) باللغة الإنجليزية

الإختصار	المصطلح	المعنى
AAA	American Accounting Association	الجمعية المحاسبية الأمريكية
ACCA	Association of Chartered Certified Accountants	شهادة جمعية المحاسبين القانونيين
ARC	Accounting Regularly Committee	اللجنة التنظيمية المحاسبية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين العموميين
APB	Accounting Principles Board	مجلس معاييرالمحاسبة البريطانى
AFA	Association of South East Asian	جمعية أمم شرق آسيا لإتحاد المحاسبين
CAP	Committee on Accounting Principles	لجنة الإجراءات المحاسبية
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles	المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً
IAS	International Accounting Standard	معيار المحاسبة الدولية
IASs	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IASCA	The International Arab Society of Certified Accountants	المجمع العربى الدولى للمحاسبين القانونيين

(قائمة المصطلحات) باللغة الإنجليزية

SIC	Standing Interpretation Committee	لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounthng Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IAPC	International Auditing Practices Committee	لجنة ممارسة المراجعة الدولية
IFAC	International Federation of Accountants Committee	لجنة الإتحاد الدولى للمحاسبين
IFA	International Federation of Accountants	إتحاد المحاسبين الدولى


المراجع

المراجع

أولاً: المراجع العربية

١- د/ أحمد بسيونى شحاته،د/ كمال الدين الدهرواى،المحاسبة المتقدمة،الدار الجامعية،الإسكندرية،١٩٩٨.

٢- إيهاب عبده نفادى،معايير المحاسبة المصرية نصوص وهوامش،شمس المعارف للنشر والتوزيع،القاهرة،٢٠٠٩.

٣- د/ طارق عبد العال حماد،د/سيد عبد الفتاح صالح،دراسات متقدمة فى المحاسبة المالية،النهضة،القاهرة،بدون سنة نشر.

٤- عماد أحمد على،موسوعة معايير المحاسبة المصرية،الجزء الأول – الإطار النظرى،شركة القصر للطباعة والدعاية والإعلان،القاهرة،٢٠٠٧.

٥- د/ محمد الفيومى محمد،الشركات الدولية:مدخل إقتصادى محاسبى، دار مطبوعات الجامعية،الإسكندرية،١٩٨٢.

٦- د/ محمد نصر الهوارى،نظرية المحاسبة فى ضوء معايير المحاسبة والمراجعة الدولية،مكتبة عين شمس،القاهرة،١٩٩٥.

٧- د/ نرمين على المر،المحاسبة الدولية،مكتبة الجلاء الحديثة،بورسعيد،٢٠٠٥.

٨- قرار وزير الإستثمار رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥ بشأن معايير المحاسبة المصرية المعدلة .

٩- قرار وزيرة الإستثمار رقم (٥٣) لسنة٢٠١٦ بشأن معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٦) المرحلة الإنتقالية لسنة ٢٠١٦.

ثانياً: المراجع الأجنبية

1-Floyd A. Beams,Advanced Accounting,New Jersey,Prenticc-Hall,Englewood Cliffs,1992.

2-Fredrcick D. Schoi and Gerhard G. Muller,An Introduction to Multinational Accounting,New Jersey,Prenticc-Hall,Englewood Cliffs,1978.

3-G.G. Mueller,'Accounting Principles Accepted in the U.S/ Versus Those Accpted Elsewhere".The International Journal of Accounting,Spring 1968.

4-Gerhard G. Muller and Others,Accounting:An International Perspective,U.S.A;Richard D. Irwin,Inc,1987.

5- Gerhard G. Muller,International Accounting ,New York : Macmillan,1967.

6- Ian J.Martin,Accounting and Control in the Foreign Exchange Market,Second Edition,London,Butteworth & Co, (Publishers) Ltd, 1993.

7- IASC,IAS 14,(Revised),Segment Reporting.

8- IASC,IAS33,Earnnings Pedr Share,1997.

9- Bardiey,F,"International Transfer Pricing",John Wiley&Sons Inc,New Y ork,1994.

حالات عملية

فى مادة

معايير المحاسبة المصرية

المعدلة ٢٠١٦

الفرقة الرابعة

دكتور

السيد زكريا إبراهيم

المعهد العالى لإدارة المنشآت الصناعية وتكنولوجيا الإنتاج بالمحلة

أسم الطالب :--

الفرقة الدراسية :-----------------------------------

رقم السكشن :-------------------------------------

نتيجة الطالب:	الدرجة	التقدير	التوقيع

على الطالب (الطالبة) القيام بنزع هذه الصفحة وجعلها غطاء للحالات العملية التى سيطلب منه (منها) وتقديمها إلى أستاذ المادة فى الموعد المحدد .

التطبيق الأول

تقوم إحدى الشركات بإتباع نظام المخزون الدورى وفيما يلى البيانات المستخرجة من سجلاتها عام ٢٠١٥ .

بيان	وحدات	تكلفة الوحدة	إجمالى التكلفة
مخزون أول الفترة ٢٠١٥/١/١	٦٠٠	١٦	٩٦٠٠
مشتريات ٢٠١٥/٢/٢٠	٨٠٠	١٨	١٤٤٠٠
مشتريات ٢٠١٥/٧/٢٥	١٠٠٠	٢٠	٢٠٠٠٠
مشتريات ٢٠١٥/١٠/١٨	٨٠٠	٢٢	١٧٦٠٠
إجمالى البضاعة القابلة للبيع	٣٢٠٠		٦١٦٠٠

وبفرض أن وحدات المخزون فى ٢٠١٥/١٢/٣١ تبلغ ١٧٢٠ وحدة وبيعت بمبلغ ٣٠ج للوحدة .

المطلوب: حساب تكلفة المخزون وفقاً للطرق التالية :

١- الطريقة المحددة بفرض أن المخزون موزع على النحو التالى :

- **٤٠٠ وحدة من الوحدات المشتراه فى ٢٠١٥/٢/٢٠ .**
- **٦٠٠ وحدة من الوحدات المشتراه فى ٢٠١٥/٧/٢٥ .**
- **٧٢٠ وحدة من الوحدات المشتراه فى ٢٠١٥/١٠/١٨ .**

٢- طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً .

٣- طريقة المتوسط المتحرك .

نواتج الحل:

١- تكلفة مخزون آخر الفترة (الطريقة المحددة) = ٣٥٠٤٠ جنيه .

٢- تكلفة مخزون آخر المدة (طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً) = ٣٦٠٠٠ جنيه .

٣- تكلفة مخزون آخر المدة (طريقة المتوسط المتحرك) = ٣٣١١٠ جنيه .

التطبيق الثانى

فيما يلى بعض العمليات التى تمت بإحدى الشركات المساهمة :

- **فى ٢٠١٤/٥/٢٠ قامت الشركة الشرقية بشراء ٩٦٠٠ سهم (٢٠% من الأسهم العادية) لشركة القاهرة الصناعية بسعر ١٠٠ جنيه للسهم .**
- **فى ٢٠١٤/١٢/٣١ بلغت الأرباح المحققة لشركة القاهرة الصناعية ٤٠٠٠٠٠ جنيه،ويبلغ نصيب الشركة الشرقية فيه ٨٠٠٠٠ جنيه (٤٠٠٠٠٠ × ٢٠%) .**
- **فى ٢٠١٥/١/٢٥ أعلنت شركة القاهرة الصناعية عن توزيع أرباح نقدية قدرها ٢٠٠٠٠٠ جنيه يبلغ نصيب الشركة الشرقية منها ٤٠٠٠٠ (٢٠٠٠٠٠×٢٠%) .**
- **فى ٢٠١٥/١٢/٣١ بلغت الخسائر المحققة بشركة القاهرة الصناعية ١٠٠٠٠٠ جنيه نصيب الشركة الشرقية منها ٢٠٠٠٠ جنيه (١٠٠٠٠٠ ×٢٠%) .**

المطلوب:

بإعتبارك خبيراً فى معايير المحاسبة المصرية بصفة عامة ومعيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) بعنوان المحاسبة عن الإستثمارات فى الشركات الشقيقة ..إعداد قيود اليومية اللازمة فى دفاتر المستثمر (الشركة الشرقية) لإثبات العمليات السابقة وفقاً لطريقتى التكلفة وحقوق الملكية وبغرض أن التعامل كان نقداً

التطبيق الثالث

قامت الشركة الشرقية فى ٢٠/٤/٢٠١٤ بشراء ٢٥% من الأسهم العادية لشركة المياه بلغ ٤٠٠٠٠٠جنيه وهو مساوى للقيمة الدفترية لرأس مال الأسهم .
فى ٣١/١٢/٢٠١٤ بلغت الأرباح المحققة لشركة المياه ٢٤٠٠٠٠ جنيه .
فى ٢٠/٤/٢٠١٥ أعلنت شركة المياه عن توزيع أرباح نقدية قدرها ١٦٠٠٠٠ج

<u>المطلوب:</u> إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم بالشركة الشرقية وفقاً لطريقة حقوق الملكية بفرض أن التعامل كان نقداً .

التطبيق الرابع

فى ٢٠٢/٣/١ قامت إحدى الشركات المصرية بإستيراد آلات قيمتها مليون دولار من إحدى الشركات الأمريكية بالأجل عندما كان سعر صرف (الدولار= ٥,٣٠ جنيه مصرى) وفى ٦/٣٠ تاريخ إعداد الميزانية العمومية كان سعر الصرف (الدولار = ٥,٤٠ جنيه مصرى)،وفى ٨/٣٠ تم تسوية المعاملة وكان سعر الصرف (الدولار = ٥,٣٨ جنيه مصرى) .

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة فى دفاتر كل من المستورد والمصدر (مع العلم بأنه يتم السداد بعملة المصدر) .

التطبيق الخامس

بفرض أن شركة الإنشاءات والطرق قد حصلت على عطاء لإنشاء طريق معبد فى الفترة من ٢٠١٣/٧/١ إلى ٢٠١٥/١٠/٣١ بمبلغ وقدرة ٤٥٠٠٠٠٠ جنيه مصرى،وقد قدرت الشركة أن العقد سيكلفها مبلغ وقدرة ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه مصرى،وقد توفرت لديك المعلومات التالية خلال فترة تنفيذ العقد :

الإيضاحات	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥
التكاليف بنهاية كل تاريخ	١٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	٤٠٥٠٠٠٠
التكاليف المقدرة لإتمام العقد	٣٠٠٠٠٠٠	١٠٥٠٠٠٠	ـــــ
الفواتيرالمقدمة للتحصيل حتى تاريخه	٩٠٠٠٠٠	٢٧٥٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠٠
النقدية المحصلة حتى تاريخه	٧٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠٠

المطلوب: إحسب الإيرادات التى تخص كل فترة .

التطبيق السادس

في ٢٠١٤/١٠/١ قامت شركة "أرامكو" السعودية بالتعاقد مع شركة (سافا) التركية للصناعات المعدنية على توريد بعض المشتقات البترولية قيمتها ٤ مليون فرنك سويسري على أن يتم السداد بالفرنك السويسري بعد ٣ شهور من تاريخ شحن البضاعة الذي تم في ٢٠١٤/١١/١ ،وقد كانت أسعار صرف الفرنك السويسري مقابل الريال السعودي والليرة التركية على النحو التالي :

	ريال سعودى	ليرة تركية
٢٠١٤/١٠/١	١,٨٠	١١,٠٠
٢٠١٤/١١/١	١,٧٥	١١,٥٠
٢٠١٤/١٢/٣٠	١,٨٣	١٢,٤٠
٢٠١٥/٢/١	١,٨٥	١٣,٥٠

المطلوب:

إجراء قيود اليومية لدى كل من المصدر والمستورد بإستخدام الطريقة المزدوجة

التطبيق السابع

تعاقدت شركة الوليد السعودية مع شركة ليون الفرنسية على قيام شركة الوليد بتصدير بضاعة قيمتها ٢ مليون دولار على أن تسدد على دفعتين متساويتين تكون الدفعة الأولى بعد شحن البضاعة بشهر والثانية بعدها بثلاثة شهور،وقد تم شحن البضاعة يوم ٢٠٠٠/٧/٢٥ وتم سداد الدفعات فى مواعيدها،يتم تحويل العملة الأجنبية التى يحصل عليها المصدر فى نفس اليوم إلأى العملة الوطنية .

وقد كان سعر صرف الدولار الأمريكى مقابل كلاً من الريال السعودى والفرنك الفرنسى على النحو التالى :

	ريال سعودى	فرنك فرنسى
٧/٢٥	٣,٧٥	١,٨٧
٨/٢٥	٣,٨٠	١,٩٠
١١/٢٥	٣,٧٠	١,٩٢

<u>المطلوب:</u> إثبات العمليات السابقة بدفتر كلاً من المصدر والمستورد .